GmbHR

GmbHRundschau

Heft 1

1. Januar 2015
S. 1–56
PVSt 6012

Gesellschafts- und Steuerrecht der GmbH und GmbH & Co.

Mit App-Freischaltcode

Herausgegeben von der Centrale für GmbH Dr. Otto Schmidt **in Verbindung mit** Prof. Dr. Walter Bayer, Vors. RiBFH Prof. Dr. Dietmar Gosch, WP/StB Prof. Dr. Norbert Neu, RegDir. Ralf Neumann, RA Prof. Dr. Jochem Reichert.

Aufsätze

Dr. Andreas Heidinger / Ralf Knaier – Die Heilung einer verdeckten Sacheinlage und der Austausch des Einlagegegenstandes nach dem MoMiG 1

Eva-Maria Gottschalk, LL.M. – Die Haftung von Geschäftsführern und Mitarbeitern der GmbH gegenüber Dritten für Produktfehler 8

Dr. Jens-Uwe Hinder, LL.M. / Fabian Hentschel – Der Erwerberkreis des § 8c KStG. Grundlagen, unbestimmte Rechtsbegriffe und offene Auslegungsfragen 16

GmbHReport

Dr. Götz Tobias Wiese – Wichtige Themen des Unternehmenssteuerrechts 2015 – ein Ausblick R 1

Rechtsprechung

GmbH-Vertragskonzern: Zeitliche Begrenzung von Ansprüchen auf Sicherheitsleistung nach Beendigung eines Beherrschungs- und Gewinnabführungsvertrags (BGH v. 7.10.2014 mit Komm. *Dr. Niclas von Woedtke*) 24

Geschäftsführer: Rechtsweg zu den Arbeitsgerichten bei Abberufung vor rechtskräftiger Entscheidung (BAG v. 22.10.2014 mit Komm. *Dr. Martin Pröpper*) 27

Firma: Verwendung des Nachnamens eines Nicht-Gesellschafters oder Minderheitsgesellschafters zur Bildung einer Personenfirma (OLG Rostock v. 17.11.2014) 37

Gesellschafter-Geschäftsführer: Berücksichtigung von Beiträgen für eine „Rürup-Rente" eines Alleingesellschafter-Geschäftsführers mit Anwartschaft auf betriebliche Altersvorsorge in Form einer Direktversicherung (BFH v. 15.7.2014) 39

Umwandlung: Ansatz eines Sperrbetrags nach § 50c EStG beim sog. Doppelumwandlungsmodell – Vereinbarkeit mit EU-Recht (BFH v. 2.7.2014) 42

ottoschmidt

www.gmbhr.de

Es kann jeden treffen.

Geimer, **Internationales Zivilprozessrecht.**
Von Prof. Dr. Dr. h. c. Reinhold Geimer.
7., neu bearbeitete Auflage 2015, rd. 1.700 Seiten, Lexikonformat, gbd., 199,– €. Erscheint im Januar. ISBN 978-3-504-47088-3

Zivilrechtsfälle mit Auslandsberührung sind heute an der Tagesordnung. Das heißt: Als Anwalt müssen Sie immer damit rechnen, plötzlich nach internationalen Verfahrensregeln agieren zu müssen. Doch da fühlen sich die wenigsten zu Hause. Dann hilft nur eins: Das Handbuch des Autors zu Rate ziehen, dessen Name mit dem Rechtsgebiet so eng verknüpft ist wie kein anderer – Geimer.

Es ist einfach *das* Buch zum Thema. Handbuch und Lehrbuch in einem. Neben der detaillierten Beantwortung aller Einzelfragen zeigt es Zusammenhänge auf, ohne deren Verständnis jeder in diesem komplizierten Rechtgebiet verloren wäre. Schnelle Orientierung durch klare Struktur und gute Querverweise. Kritisch, praxisnah, aus einem Guss. Mit vielen Anregungen für die Praxis und Beispielen. Und rundum auf dem neuesten Stand. Insbesondere im Hinblick auf die rasante Entwicklung der europäischen Gesetzgebung und der Rechtsprechung des EuGH, der seit dem Wegfall der Vorlagebeschränkung immer häufiger über Auslegungsfragen entscheidet.

Geimer, Internationales Zivilprozessrecht. Jetzt Probe lesen und bestellen bei **www.otto-schmidt.de/giz7**

ottoschmidt

GmbHR im Blickpunkt

Dr. Götz Tobias Wiese,
Rechtsanwalt und Steuerberater, Hamburg*

Wichtige Themen des Unternehmenssteuerrechts 2015 – ein Ausblick

Auf zahlreiche Änderungen des Unternehmenssteuerrechts ab 2015 können wir uns einrichten (vgl. dazu bereits *Schwedhelm/Olbing/Binnewies*, GmbHR 2014, 1233 ff.), es handelt sich vorwiegend um kleinere Reparaturen. Aber am Horizont sind größere Entwicklungen erkennbar.

I. Nachwehen der Entscheidung des BVerfG zur Erbschaftsteuer

Die Verkündung der Entscheidung des BVerfG zur Erbschaftsteuer (Az.: 1 BvL 21/12) am 17.12.2014 ist bei Erscheinen dieses Beitrags bereits in aller Munde. Natürlich steht die Verschonung von Betriebsvermögen im Zentrum der Diskussion, denn die bisherigen Verschonungsregeln der §§ 13a, 13b ErbStG waren weit, und die Frage ist, wie künftig mit Defiziten im Lichte des Gleichheitssatzes (Stichwort „verfassungswidriger Begünstigungsüberhang", Art. 3 GG) umzugehen ist. Hier kommt es natürlich auf den Tenor des Urteils des BVerfG und auf den Spielraum an, den die Urteilsbegründung dem Gesetzgeber lässt. Niedrige Steuersätze, eine qualifizierte Verschonung von Betriebsvermögen und i.Ü. eine weitgehende Steuerstundung: Ein solches Modell hätte Chancen, auch von der Wirtschaft goutiert zu werden.

II. Base Erosion and Profit Shifting (BEPS)

Insgesamt hat sich in den letzten Jahren deutlich gezeigt: Der mittelständische Unternehmer ist natürlich bereit, Steuern zu zahlen. Er rüstet auch im Bereich Tax Compliance nach. Aber er erwartet von Gesetzgebung und Verwaltung ein widerspruchsfreies Steuerrecht (Folgerichtigkeitsprinzip) mit schrankenfreier Verrechnung von Aufwendungen und Erträgen (Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit, objektives Nettoprinzip) und ohne internationale Doppelbesteuerung. Aus Sicht des Fiskus stellt sich die Situation eher so dar: Deutschland will den Zuwachs an Leistungsfähigkeit, der im Inland generiert wird (Territorialitätsprinzip), jedenfalls einmal besteuern können. Daher beobachtet der Fiskus mit Argusaugen Gewinnverlagerungen ins Niedrigsteuergebiet zum Zweck der doppelten Nichtbesteuerung.

1. BEPS-Aktionsplan der OECD

Damit sind wir bei Base Erosion and Profit Shifting (BEPS), also dem BEPS-Aktionsplan, den die OECD mit Rückendeckung der G20-Finanzminister 2013 vorgelegt hat. Zunächst: Die OECD geht gründlich vor und informiert fortlaufend in Form von Web-Seminaren und Stellungnahmen. Der BEPS-Aktionsplan, der 15 Bereiche umfasst, hat 2014 bereits sieben konkrete Empfehlungen hervorgebracht (s. die Zusammenfassung von *Geberth*, GmbHR 2014, R 348 f.), 2015 sollen die restlichen Empfehlungen folgen. Vor dem Hintergrund der technologischen Entwicklung geht es der OECD insbesondere um die Vermeidung doppelter Nichtbesteuerung. Dabei will die OECD augenscheinlich nicht die Verteilungsregeln ihres Musterabkommens für DBA ändern oder die Orientierung an den Wertschöpfungsbeiträgen in multinational organisierten Unternehmen aufgeben. Im Gegenteil: Im BEPS-Aktionsplan heißt es, dass Besteuerung und maßgebliche Substanz neu aufeinander abgestimmt werden müssen, damit internationale Standards wieder die bezweckten Auswirkungen haben. Der Wertschöpfung in Konzernen mit eng verflochtenen Gesellschaften soll mehr Aufmerksamkeit zukommen, um so gegen die Nutzung von Geschäften mit immateriellen Wirtschaftsgütern und von risikoreichen Transaktionen zum Zweck der Gewinnverlagerung vorzugehen.

2. Lizenzgebühren

Im IP-Bereich werden dabei nicht nur in Deutschland fünf Stichworte intensiv diskutiert: „Lizenzbox" (auch Patent- oder IP-Box), „Lizenzschranke", Quellensteuer, Verrechnungspreise und Anrechnungsmethode. Bei der *Lizenzbox* handelt es sich um die in einigen ausländischen Rechtsordnungen praktizierte Schedulenbesteuerung von Lizenzeinnahmen mit einem sehr geringen Steuersatz, in den Niederlanden z.B. nur i.H.v. 5 % statt 25 %. Auch das Vereinigte Königreich und Frankreich haben Patentboxen. Den Lizenzboxen soll mit der *Lizenzschranke*, die auch 2013 im Koalitionsvertrag der Bundesregierung genannt ist, begegnet werden: Unternehmen dürfen ihre Lizenzgebühren nicht mehr als Betriebsausgaben abziehen, wenn diese ins Ausland fließen und dort niedrig besteuert werden. So versagt etwa Österreich seit dem 1.3.2014 den Abzug, wenn konzerninterne Lizenzgebühren im Ausland mit weniger als 10 % besteuert werden (gleiches gilt für Zinsen). Zudem wird bei Lizenzzahlungen ins Ausland eine *Quellensteuer* erhoben, wobei die Zins-Lizenzrichtlinie der Europäischen Union zu beachten ist. Auch Deutschland behält sich eine Lizenzschranke ausdrücklich vor. Die OECD stellt hingegen die *Verrechnungspreisthematik* in das Zentrum ihrer Überlegungen. Kernproblem ist die Verlagerung von gewerblichen Schutzrechten – insbesondere Patenten –

* LATHAM & WATKINS LLP. Der Autor ist Mitglied des Herausgeber-Beirats der GmbH-Rundschau, Lehrbeauftragter an der Bucerius Law School und geschäftsführendes Vorstandsmitglied des Hamburger Forums für Unternehmensteuerrecht e.V.

in Länder, in denen die Forschungs- und Entwicklungstätigkeit nicht stattgefunden hat. Dabei gewähren andere Staaten durchaus großen Freiraum zur Gewinnverlagerung in Steueroasen (instruktiv zum US-amerikanischen Hintergrund *Pinkernell*, IStR 2013, 180 ff.). Am Ende wird aus deutscher Sicht auch zu berücksichtigen sein, dass deutsche Konzerne mehr Lizenzgebühren vereinnahmen, als aus Deutschland abfließen. Im Hinblick auf die Methoden zur Vermeidung der Doppelbesteuerung in DBA ist zudem Vorsicht geboten: Als Exportnation hat Deutschland ein großes Interesse an der Bewahrung der *Freistellungsmethode*, die der Kapitalimportneutralität dient.

3. Hybride Finanzierungen

Ein anderer BEPS-Bereich sind hybride Finanzierungen: Hier weist § 8b Abs. 1 S. 2 KStG den Weg. Das nationale Schachtelprivileg des Nulleinkünfteverfahrens greift nur, wenn Dividenden etc. das Einkommen der leistenden Körperschaft nicht gemindert haben. Der Gesetzgeber erwägt mit einem neuen § 4 Abs. 5a EStG-E (vorgesehen im Beschluss des Bundesrates zum Entwurf des *Zollkodexanpassungsgesetzes* vom 7.11.2014, BR-Drucks. 432/14), den *Betriebsausgabenabzug im Inland bei hybriden Gestaltungen* zu verhindern. Zwar ist das Gesetzgebungsverfahren bei Abfassung dieses Beitrags noch nicht abgeschlossen, und es steht zu erwarten, dass dieser Vorschlag des Bundesrates einer Abzugsbeschränkung (noch) nicht Gesetz wird, da die Koalition zunächst den Abschluss der BEPS-Verhandlungen abwarten will (so die Gegenäußerung der Bundesregierung vom 12.11.2014). Aber die Richtung ist klar.

III. Laufender Reparaturbetrieb

1. Abzugsbeschränkungen

Bei Abzugsbeschränkungen, also z.B. bei der Zinsschranke (§ 4h EStG, § 8a KStG) und der möglichen Lizenzschranke ebenso wie bei Beschränkungen der Verlustnutzung nach § 10d EStG, § 8c KStG, § 10a GewStG und vielen anderen Beschränkungen, hat sich wenig getan, im Gegenteil. Diese Durchbrechungen des objektiven Nettoprinzips sind weiterhin ein großes Ärgernis. Aber jedenfalls will der Bundesrat die Konzernklausel bei der *Übertragung von Anteilen an einer Verlustgesellschaft* (§ 8c Abs. 1 S. 5 KStG-E) entschärfen. Diese Änderung wäre sehr zu begrüßen, und die Bundesregierung hat sich hier offen gezeigt. Dennoch bleiben uns im Bereich von § 8c KStG eine Vielzahl anderer streitiger Themen erhalten, bei denen das BMF (im Entwurf eines Anwendungsschreibens zu § 8c KStG vom 15.4.2014; s. dazu *Hinder/Hentschel*, GmbHR 2015, 16 ff. – in dieser Ausgabe) eine übermäßig restriktive Auffassung vertritt.

2. Änderungsvorschläge des Bundesrats

Neben der Diskussion um den Betriebsausgabenabzug bei hybriden Finanzierungen (s. oben § 4 Abs. 5a EStG-E) gibt es noch zwei andere Bereiche, in denen der Bundesrat Änderungen vorgeschlagen hat, die im Rahmen des Gesetzgebungsverfahrens über das *Zollkodexanpassungsgesetz* wohl nur vertagt werden: zum einen die Einführung einer Steuerpflicht für Veräußerungsgewinne aus Streubesitz bis 10 % (§ 8b Abs. 4 KStG-E), die bislang schon für Streubesitzdividenden besteht und eine Verletzung des Nulleinkünfteverfahrens darstellt; und zum anderen eine *„Lex Porsche"* (und eine Entgegnung auf BFH vom 18.9.2013 – X R 42/10), wonach künftig bei Einbringungen die *Gewährung sonstiger Gegenleistungen*, die neben den (neuen) Gesellschaftsrechten gewährt werden, schädlich sein soll, wenn die sonstige Gegenleistung 10 % des steuerlichen Buchwerts des eingebrachten Betriebsvermögens übersteigt (§§ 20 Abs. 2, 21 Abs. 1 S. 2, 24 Abs. 2 S. 2 UmwStG-E).

3. Aktuelle und bevorstehende Änderungen

Schließlich ist noch auf zwei aktuelle Änderungen hinzuweisen: Der Entwurf des *Zollkodexanpassungsgesetzes*, dessen Zustandekommen 2014 allerdings bis zuletzt unklar blieb (s. BR-Drucks. 592/1/14 vom 11.12.2014), sieht eine Neufassung des Abzugsverbots in § 3c Abs. 2 EStG-E vor, der der Parallelvorschrift des § 8b Abs. 3 S. 4 – 6 KStG entspricht. Danach soll das *Teilabzugsverbot* für Betriebsvermögensminderungen und Betriebsausgaben künftig auch *bei Verlusten aus Darlehensforderungen* greifen, wenn das Darlehen von einem Steuerpflichtigen gewährt wird, der zu mehr als einem Viertel am Kapital der darlehensnehmenden Körperschaft beteiligt ist; der Fremdvergleich bleibt zugelassen.

Das *Kroatiengesetz* vom 25.7.2014 hat – im Bemühen um das Schließen eines Steuerschlupflochs im Zusammenhang mit Wegzugsfällen – mit *§ 50i Abs. 2 EStG* eine völlig verunglückte Regelung getroffen (dazu *Prinz*, GmbHR 2014, R 241 f.) und die Probleme mit § 50i Abs. 1 i.d.F. des *AmthilfeRLUmsG* vom 26.6.2013 noch verschärft. Ausgangspunkt waren gewerblich geprägte Personengesellschaften, die Kapitalgesellschaften hielten und bei denen ein Gesellschafter ins DBA-Ausland verzog. Hier verlor Deutschland das Besteuerungsrecht für einen Veräußerungsgewinn des verzogenen Gesellschafters (Art. 13 Abs. 5 OECD-MA); dem Verlust ist mit § 50i Abs. 1 EStG im Wege des Treaty Override begegnet worden. Nunmehr sind nach § 50i Abs. 2 EStG auch Umwandlungen von vermögensverwaltenden Personengesellschaften, deren Gesellschafter ins Ausland verzogen sind, in Kapitalgesellschaften nicht mehr steuerneutral möglich. Zur Besteuerung stiller Reserven kommt es bereits bei bloßen Umstrukturierungen in Deutschland, obwohl noch gar keine Veräußerung der Gesellschaftsanteile erfolgt, eine Realisierung der stillen Reserven also nicht vorliegt. Gleiches gilt bei Anteilsübertragungen von Todes wegen oder bei vorweggenommener Erbfolge. Ein grober Missgriff, der schnell korrigiert werden muss.

IV. Ausblick

Zum Schluss etwas Positives: Freuen wir uns zum Jahresbeginn 2015 über eine schwarze Null im Bundeshaushalt; diese sollte ebenso normal sein wie ein an den Grundsätzen der Folgerichtigkeit und der Leistungsfähigkeit orientiertes und die unternehmerische Freiheit beflügelndes Steuerrecht. Es wankt der Soli, und auch der Abbau der kalten Progression steht weiter auf der steuerpolitischen Agenda. Das Steuerrecht bleibt also in Bewegung, allen Unkenrufen zum Trotz.

1/2015 | R3

GmbHR

Gesellschafts- und Steuerrecht der GmbH und GmbH & Co.

Inhalt
106. Jahrgang
Heft 1/2015

Herausgeber
Centrale für GmbH Dr. Otto Schmidt
in Verbindung mit
Prof. Dr. Walter Bayer
Vors. RiBFH Prof. Dr. Dietmar Gosch
WP/StB Prof. Dr. Norbert Neu
RegDir. Ralf Neumann
RA Prof. Dr. Jochem Reichert

Herausgeber-Beirat
Prof. Dr. Georg Crezelius
Prof. Dr. Detlef Kleindiek
Notar Dr. Thomas Wachter
RA/StB Dr. Götz Tobias Wiese

Aufsätze und Beiträge

Dr. Andreas Heidinger / Ralf Knaier
Die Heilung einer verdeckten Sacheinlage und der Austausch des Einlagegegenstandes nach dem MoMiG 1

Eva-Maria Gottschalk, LL.M.
Die Haftung von Geschäftsführern und Mitarbeitern der GmbH gegenüber Dritten für Produktfehler 8

Dr. Jens-Uwe Hinder, LL.M. / Fabian Hentschel
Der Erwerberkreis des § 8c KStG. Grundlagen, unbestimmte Rechtsbegriffe und offene Auslegungsfragen 16

Rechtsprechung Gesellschaftsrecht

GmbH-Vertragskonzern: Zeitliche Begrenzung von Ansprüchen auf Sicherheitsleistung nach Beendigung eines Beherrschungs- und Gewinnabführungsvertrags (BGH v. 7.10.2014 – II ZR 361/13) 24

Der GmbHR-Kommentar
von Dr. Niclas von Woedtke 26

Geschäftsführer: Rechtsweg zu den Arbeitsgerichten bei Abberufung vor rechtskräftiger Entscheidung (BAG v. 22.10.2014 – 10 AZB 46/14) 27

Der GmbHR-Kommentar
von Dr. Martin Pröpper 29

Gesellschafter-Arbeitnehmer: Rechtsweg zu den Arbeitsgerichten nach Kündigung bei Beteiligung bis 50 % (BAG v. 17.9.2014 – 10 AZB 43/14) 30

Haftung des Geschäftsführers: Zahlungen nach Insolvenzreife und Prüfung der Zahlungsunfähigkeit (OLG Brandenburg v. 14.1.2014 – 6 U 155/12) 32

Gesellschafterbeschluss: Unwirksamkeit eines Abberufungsbeschlusses infolge Einladungsmangels (OLG München v. 31.7.2014 – 23 U 3842/13) 35

Firma: Verwendung des Nachnamens eines Nicht-Gesellschafters oder Minderheitsgesellschafters zur Bildung einer Personenfirma (OLG Rostock v. 17.11.2014 – 1 W 53/14) 37

Rechtsprechung Steuerrecht

Gesellschafter-Geschäftsführer: Berücksichtigung von Beiträgen für eine „Rürup-Rente“ eines Alleingesellschafter-Geschäftsführers mit Anwartschaft auf betriebliche Altersvorsorge in Form einer Direktversicherung (BFH v. 15.7.2014 – X R 35/12) 39

Umwandlung: Ansatz eines Sperrbetrags nach § 50c EStG beim sog. Doppelumwandlungsmodell – Vereinbarkeit mit EU-Recht (BFH v. 2.7.2014 – I R 57/12) 42

Außensteuer: Einkünftekorrektur bei Gewährung eines zinslosen Darlehens an eine belgische Tochtergesellschaft (BFH v. 25.6.2014 – I R 88/12) 45

Umsatzsteuer: Überlassung eines dem Unternehmen zugeordneten PKW an einen Gesellschafter-Geschäftsführer zur privaten Nutzung (BFH v. 5.6.2014 – XI R 2/12) 48

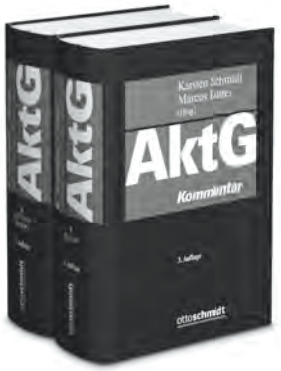
Umsatzsteuer: PKW-Nutzung durch einen Unternehmer für Fahrten zwischen Wohnung und Betriebsstätte (BFH v. 5.6.2014 – XI R 36/12) 50

Investitionszulage: Überschreitung der KMU-Schwelle durch verbundene Unternehmen (BFH v. 3.7.2014 – III R 30/11) 53

Verwaltungsanweisungen

Umwandlung: Auslösen der Einbringungsgewinnbesteuerung nach einer Spaltung – Anwendung der Billigkeitsregelung in Rz. 22.23 des BMF-Schreibens vom 11.11.2011 (UmwStErlass) (OFD Niedersachsen v. 22.8.2014 – S 1978c - 136 - St 243) 55

Karsten Schmidt/Lutter
Aktiengesetz Kommentar



Jetzt zum Subskriptionspreis bestellen bei
www.otto-schmidt.de/ea3

GmbHReport

Inhalt

IM BLICKPUNKT

Dr. Götz Tobias Wiese, Hamburg
Wichtige Themen des Unternehmenssteuerrechts 2015 – ein Ausblick R 1

Unternehmensrecht

Keine aufschiebend bedingte Forderungseinbringung bei Sachkapitalerhöhung R 5

Erlöschen der Handelsregistervollmacht R 5

Steuer- & Bilanzrecht

Vorlage der Vorschriften über die Einheitsbewertung an das BVerfG zur Prüfung der Verfassungsmäßigkeit R 6

Vorsteuerabzug aus dem Erwerb eines Mandantenstammes im Wege der Realteilung R 6

Vorsteuerabzug bei Überlassung von Geschäftsführerwohnungen mit Einrichtung R 8

Arbeits- & Sozialrecht

Das gute Zeugnis – Standard in der Praxis, aber nicht der Rechtsprechung R 8

Zurückweisung einer Kündigung – Prokurist ist nicht gleich Prokurist R 9

Europa-Praxis

EU-Kommission konsultiert zur Überarbeitung der Arbeitszeitrichtlinie R 10

Ministerrat einigt sich auf Streitwertobergrenze bei Small-Claims-Verfahren R 10

EU-Parlament macht den Weg frei für das Haager Gerichtsstandsübereinkommen R 11

EU-Ministerrat: Weitere Fortschritte bei Datenschutz-Grundverordnung R 11

OECD-Entwurf zu Verrechnungspreisen für konzerninterne Dienstleistungen R 11

Wirtschafts-Praxis

Studie zu Gehaltsstrukturen von Geschäftsführern in Familienunternehmen R 12

Zeitschriftenspiegel R 14

Buchbesprechung

Scholz, Kommentar zum GmbH-Gesetz, Band III (§§ 53 – 85) (*Manfred Born*) R 14

Tagungshinweis

Hamburger Forum für Unternehmensteuerrecht 2015 R 15

Impressum R 16

Dieser Ausgabe liegen folgende Prospekte bei: „Unternehmensnachfolge – Gestaltungsziele formulieren und umsetzen", Centrale für GmbH Dr. Otto Schmidt und „Langenfeld/Miras, GmbH-Vertragspraxis. Gestaltung – Beratung – Muster zur GmbH und GmbH & Co", Verlag Dr. Otto Schmidt.
Wir bitten unsere Leser um freundliche Beachtung.

Gesellschaftsrechtler gehen online aufs Ganze.

Premiummodul Gesellschaftsrecht: uneingeschränkter Zugang zur kompletten Online-Bibliothek für Gesellschaftsrechtler aus dem Verlag Dr. Otto Schmidt. Komfortabel verlinkt mit der Rechtsprechungs- und Gesetzesdokumentation von juris.
Überzeugen Sie sich selbst beim **4-Wochen-Gratis-Test**.
Anrufen 02 21 9 37 38-999 oder anklicken www.otto-schmidt.de/online-gesellschaftsrecht

juris® Das Rechtsportal

Unternehmensrecht

Dr. Stephan Ulrich, Rechtsanwalt,
Simmons & Simmons, Düsseldorf

Keine aufschiebend bedingte Forderungseinbringung bei Sachkapitalerhöhung

Soll das Stammkapital einer GmbH erhöht werden, so muss die beschlossene Erhöhung gemäß § 57 Abs. 1 GmbHG zur Eintragung in das Handelsregister angemeldet werden, nachdem das erhöhte Kapital durch Übernahme von Geschäftsanteilen gedeckt ist. Gemäß § 56a GmbHG findet für die Leistung der Einlagen auf das neue Stammkapital u.a. § 7 Abs. 3 GmbHG Anwendung, der entsprechend angewendet bestimmt, dass Sacheinlagen vor Anmeldung der Kapitalerhöhung in das Handelsregister so an die Gesellschaft zu bewirken sind, dass sie endgültig zur freien Verfügung der Geschäftsführer stehen. Eine entsprechende Versicherung über die Erfüllung dieser Voraussetzungen ist zudem in der Anmeldung abzugeben (§ 57 Abs. 2 GmbHG). Soweit so gut.

Über diese Bestimmung stolpert man nun in der Praxis z.B., wenn eine Forderung als Sacheinlage eingebracht werden soll. Da die neuen Anteilsrechte erst mit Eintragung der Kapitalerhöhung entstehen, wird der zur Einbringung verpflichtete Gesellschafter regelmäßig ein Interesse daran haben, sich seiner Forderung nur in den Fällen unwiederbringlich zu entledigen, in denen eine Eintragung der Kapitalerhöhung auch tatsächlich erfolgt. Zwar würde ihm für den Fall, dass die Eintragung der Stammkapitalerhöhung z.B. nicht weiter betrieben wird, aus § 723 BGB analog das Recht zustehen, den Übernahmevertrag nach Ablauf einer angemessenen Zeit zu kündigen. Eingezahlte Beträge könnte er dann aus § 812 BGB zurückfordern. Die ggf. gerichtliche Geltendmachung eines solchen Anspruchs, die einigen Unsicherheiten – wie z.B. der Frage, wie lang die Bindung des Übernehmers an den Übernahmevertrag im einzelnen Fall ist – unterliegen würde, gilt es jedoch aus Sicht des Einlageverpflichteten zu vermeiden. Nahe liegt dann, die Abtretung der einzubringenden Forderung aufschiebend bedingt (§ 158 Abs. 1 BGB) auf die Eintragung der Kapitalerhöhung ins Handelsregister zu vereinbaren. Doch ist dies mit dem Volllleistungsgebot, welches sich aus § 56a GmbHG i.V.m. § 7 Abs. 3 GmbHG ergibt, zu vereinbaren? Steht eine Forderung, deren Abtretung auf den Zeitpunkt der Eintragung aufschiebend bedingt ist, zur endgültigen Verfügung der Geschäftsführer?

Dagegen spricht schon der Wortlaut der Norm. Gemäß § 56a GmbHG i.V.m. § 7 Abs. 3 GmbHG müssen Sacheinlagen vor Anmeldung der Kapitalerhöhung in vollem Umfang so an die Gesellschaft bewirkt werden, dass sie endgültig zur freien Verfügung der Geschäftsführer stehen. Wird eine Forderung aber nur unter der aufschiebenden Bedingung der Eintragung der Kapitalerhöhung übertragen, so steht sie vor Anmeldung gerade nicht zur Verfügung der Geschäftsführer. Auch die Vereinbarung einer auflösenden Bedingung für den Fall des Scheiterns der Eintragung wird an der Endgültigkeit der Verfügbarkeit der Sacheinlage scheitern. Denkbar wäre zudem noch die Abtretung der Forderung an einen Treuhänder, der diese dann nach Eintragung der Kapitalerhöhung an die Gesellschaft überträgt. Auch in diesem Fall muss jede Verfügbarkeit der Forderung für die Geschäftsführer verneint werden, so dass auch diese Konstellation nicht mit dem Wortlaut der Norm vereinbar ist. Diese Überlegungen entsprechen auch der wohl h.L., für die „bewirken" i.S.d. § 7 Abs. 3 GmbHG bedeutet, dass das jeweilige Erfüllungsgeschäft wirksam vollzogen sein muss. Forderungen sind daher unabhängig von jeglicher Bedingung abzutreten (§ 398 BGB).

Zwar gibt es auch Stimmen, die eine teleologische Reduktion der genannten Vorschriften befürworten. Voraussetzung dafür sei, dass dem Einleger jeder weitere Einfluss auf die Leistung entzogen ist. In diesem Fall genüge es, wenn die jeweilige Einlage der Gesellschaft bei Eintragung uneingeschränkt zur Verfügung steht. Auf den ersten Blick erscheint diese Meinung einen sinnvollen Interessenausgleich zwischen dem Anliegen des zur Einlage Verpflichteten, sich nicht in einem kompletten Vorleistungsrisiko ausgesetzt zu sehen, und dem Sinn und Zweck der genannten Normen, nämlich die alleinige Zugehörigkeit der geschuldeten Einlagen zum Gesellschaftsvermögen zu sichern, erreicht zu haben.

Trotzdem bleibt es für die Praxis, die sich einen schnellen Vollzug im Handelsregister wünscht und nicht Rechtsgeschichte schreiben möchte, bei der erstgenannten Vorgehensweise.

Erlöschen der Handelsregistervollmacht

In einem jüngsten Beschluss hat sich das OLG Karlsruhe (OLG Karlsruhe vom 12.11.2014 – 11 Wx 61/14) zum ordnungsgemäßen Nachweis der Erteilung einer Handelsregistervollmacht geäußert.

Das Gericht hält fest, dass eine Anmeldung zur Eintragung in das Handelsregister grundsätzlich durch einen Bevollmächtigten möglich ist. Nach § 12 Abs. 1 S. 2 HGB ist für eine Vollmacht zur Anmeldung die gleiche Form wie in § 12 Abs. 1 S. 1 HGB für die Anmeldung selbst vorgesehen, nämlich die öffentliche Beglaubigung. Daher findet § 129 BGB i.V.m. §§ 39, 40 BeurkG Anwendung. Maßgeblicher Zeitpunkt für das Bestehen der Vertretungsmacht ist dann derjenige der Abgabe der Registeranmeldung. Der Nachweis des Bestehens einer Vollmacht zu einem bestimmten Zeitpunkt ist dabei in den Nachweis der Erteilung der Vollmacht und in den Nachweis, dass die Vollmacht bis zu dem entscheidenden Zeitpunkt nicht erloschen ist, zu splitten.

Für den Nachweis der Erteilung der Vollmacht ist anerkannt, dass der durch § 12 Abs. 1 HGB vorgeschriebenen Form durch eine beglaubigte Abschrift der öffentlich beglaubigten Vollmachtserklärung genügt wird.

Bei der Frage, ob die vorgelegte Vollmacht zum maßgeblichen Zeitpunkt der Registeranmeldung noch nicht erloschen ist, gilt dann hingegen der Amtsermittlungsgrundsatz,

da die Verwendung beglaubigter Abschriften den Vollmachtgeber nicht daran hindert, die Vollmacht zu widerrufen und die Urschrift herauszuverlangen. Für die Anwendung des Amtsermittlungsgrundsatzes hält das Gericht dann fest, dass die nur gedachte Möglichkeit des Erlöschens der Vollmacht für weitere Nachforschungen nicht ausreicht. Vielmehr sind nähere Nachforschungen zum Fortbestehen der Vertretungsmacht nur dann anzustellen, wenn begründeter Anlass zu Zweifeln gegeben ist. Ist seit der Erteilung der Vollmacht nicht allzu viel Zeit vergangen, besteht für begründete Zweifel kein Anlass und das Gericht kann sich mit dem bloßen Nachweis der Erteilung begnügen. Der Ablauf einer erheblichen Zwischenzeit stellt allerdings einen Anlass für weitere Nachforschungen dar. Vorliegend waren die erteilten Vollmachten teils viele Jahre alt. Die beglaubigten Abschriften wurden zudem bereits im Zuge der Vollmachtserteilung erstellt, so dass hier – wie auch vom Registergericht angenommen – genügend Anlass bestand, das Fortbestehen der Vertretungsmacht anzuzweifeln.

Steuer- & Bilanzrecht

Dr. Christian Levedag, LL.M. Tax,
Richter am BFH, München

Vorlage der Vorschriften über die Einheitsbewertung an das BVerfG zur Prüfung der Verfassungsmäßigkeit

Mit Beschluss vom 22.10.2014 – II R 16/13 hat der II. Senat des BFH dem BVerfG die Vorschriften über die Einheitsbewertung zur Prüfung der Verfassungsmäßigkeit vorgelegt. Der II. Senat ist der Überzeugung, die Regelungen seien (spätestens) ab dem Bewertungsstichtag 1.1.2009 verfassungswidrig, weil die Maßgeblichkeit der Wertverhältnisse am Hauptfeststellungszeitpunkt 1.1.1964 für die Einheitsbewertung zu Folgen führe, die mit dem allgemeinen Gleichheitssatz (Art. 3 Abs. 1 GG) nicht mehr vereinbar seien.

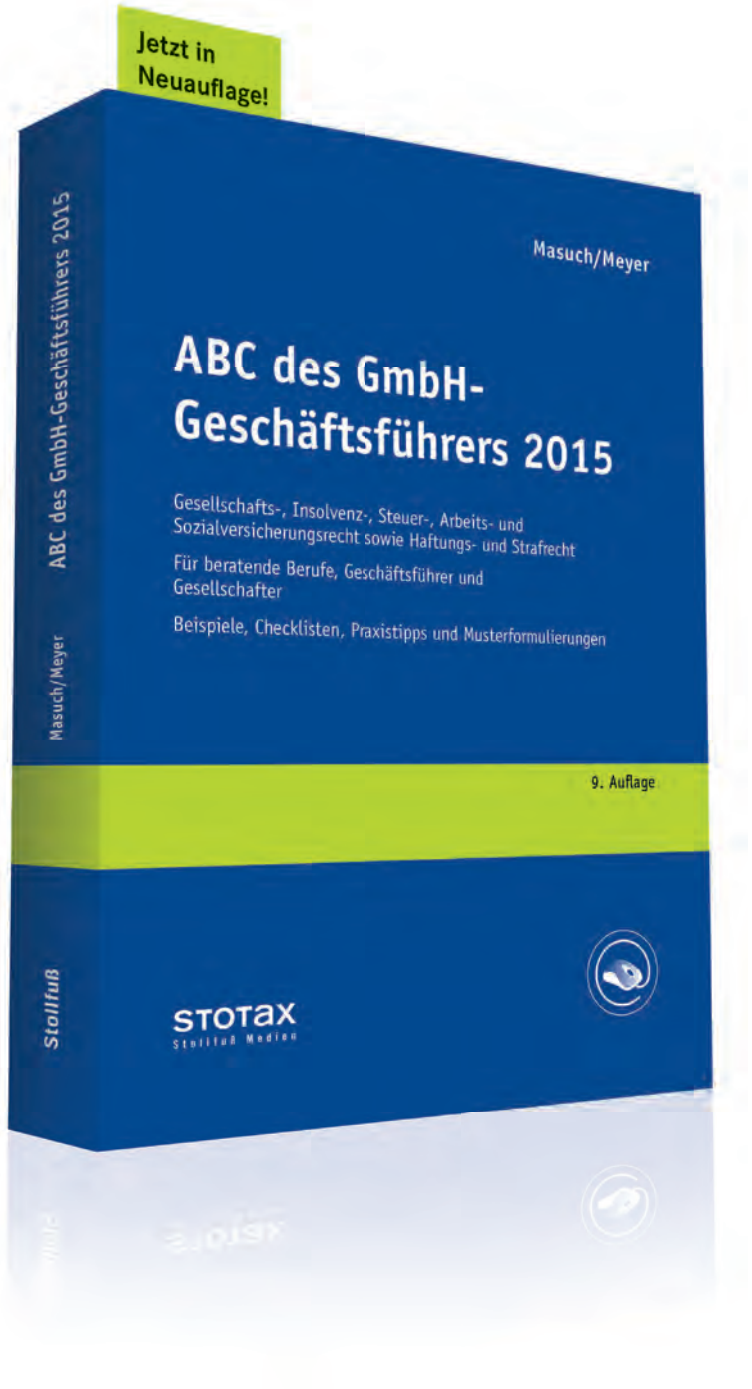
Einheitswerte werden nach § 19 Abs. 1 BewG für inländischen Grundbesitz, und zwar für Betriebe der Land- und Forstwirtschaft (§§ 33, 48a u. 51a BewG), für Grundstücke (§§ 68 u. 70 BewG) und für Betriebsgrundstücke (§ 99 BewG) festgestellt. Eine Hauptfeststellung umfasst gemäß § 19 Abs. 1 BewG alle der Einheitsbewertung unterliegenden wirtschaftlichen Einheiten. Der Hauptfeststellung werden nach § 21 Abs. 2 S. 1 BewG die Verhältnisse zu Beginn des Kalenderjahres (Hauptfeststellungszeitpunkt) zugrunde gelegt, soweit sich aus den in § 21 Abs. 2 S. 2 BewG genannten Vorschriften nichts anderes ergibt. Für wirtschaftliche Einheiten, für die ein Einheitswert festzustellen ist, wird gemäß § 23 Abs. 1 BewG der Einheitswert nachträglich festgestellt (Nachfeststellung), wenn nach dem Hauptfeststellungszeitpunkt (§ 21 Abs. 2 BewG) die wirtschaftliche Einheit neu entsteht oder eine bereits bestehende wirtschaftliche Einheit erstmals zu einer Steuer herangezogen werden soll. Die Fortschreibungen wegen Änderungen der tatsächlichen Verhältnisse oder zur Beseitigung eines Fehlers der letzten Feststellung sind in § 22 BewG geregelt. Wertfortschreibungen sind unter den in § 22 Abs. 1, 3 u. Abs. 4 S. 1 BewG genannten Voraussetzungen vorzunehmen. Der Wertfortschreibung werden nach § 22 Abs. 4 S. 2 i.V.m. § 27 BewG mit Ausnahme der Wertverhältnisse die Verhältnisse im Fortschreibungszeitpunkt (§ 22 Abs. 4 S. 3 BewG) zugrunde gelegt, soweit sich aus den in § 22 Abs. 4 S. 4 BewG genannten Vorschriften nichts anderes ergibt. Nach § 27 BewG sind auch in diesem Zusammenhang nicht die Wertverhältnisse im Fortschreibungszeitpunkt, sondern diejenigen im Hauptfeststellungszeitpunkt maßgebend. Hauptfeststellungszeitpunkt ist der 1.1.1964, der durch Art. 2 Abs. 1 S. 1 BewÄndG 1965 festgelegt wurde. Der II. Senat ist der Ansicht, dass die Maßgeblichkeit dieser veralteten Wertverhältnisse (spätestens) seit dem Feststellungszeitpunkt 1.1.2009 wegen des 45 Jahre zurückliegenden Hauptfeststellungszeitpunkts nicht mehr mit den verfassungsrechtlichen Anforderungen an eine gleichheitsgerechte Ausgestaltung des Steuerrechts vereinbar ist. Durch den Verzicht auf weitere Hauptfeststellungen sei es nach Anzahl und Ausmaß zu dem Gleichheitssatz widersprechenden Wertverzerrungen bei den Einheitswerten gekommen. Die seit 1964 eingetretene rasante städtebauliche Entwicklung gerade im großstädtischen Bereich, die Fortentwicklung des Bauwesens nach Bauart, Bauweise, Konstruktion und Objektgröße sowie andere tiefgreifende Veränderungen am Immobilienmarkt fänden keinen angemessenen Niederschlag im Einheitswert. Der II. Senat vertritt indes nicht die Auffassung, dass das Niveau der Grundsteuer insgesamt zu niedrig sei und angehoben werden müsse. Vielmehr geht es lediglich darum, dass die einzelnen wirtschaftlichen Einheiten innerhalb der jeweiligen Gemeinde im Verhältnis zueinander realitätsgerecht bewertet werden müssen. Nur eine solche Bewertung könne gewährleisten, dass die Belastung mit Grundsteuer sachgerecht ausgestaltet werde und mit dem Gleichheitssatz vereinbar sei.

Vorsteuerabzug aus dem Erwerb eines Mandantenstammes im Wege der Realteilung

Mit Urteil vom 26.8.2014 – XI R 26/10 hat der XI. Senat im Anschluss an das EuGH-Urteil vom 13.3.2014 – Rs. C-204/13 – Malburg – zur Frage des Vorsteuerabzugs eines Realteilers entschieden. Dieser hatte von der realgeteilten Steuerberatersozietät eine Rechnung mit Umsatzsteuerausweis über die Lieferung des „mitgenommenen" Mandantenstamms erhalten. Wegen der ertragsteuerlichen Sperrfrist gemäß § 16 Abs. 3 S. 3 EStG konnte der Kläger diesen Mandantenstamm nicht in eine neue Sozietät, an der er sich beteiligte, als Sacheinlage einbringen. Er überließ daher den Mandantenstamm (aus seinem ertragsteuerlichen Sonderbetriebsvermögen) *unentgeltlich* an die Sozietät. Der EuGH hatte nach Vorlage des XI. Senats entschieden, dass dem Kläger mangels einer wirtschaftlichen Tätigkeit der Vorsteuerabzug nicht zustehe. Dieser Sichtweise folgt der XI. Senat und weist darauf hin, es wären andere Gestaltungen möglich gewesen, die ein Vorsteuerabzugsrecht aus dem Erwerb des Mandantenstam-

Dieses Werk ist Bestandteil des Online-Fachportals Stotax First: www.stotax-first.de

Gut beraten: ABC des GmbH-Geschäftsführers 2015



Darum geht es:

- Gesellschafts-, Steuer-, Haftungs,- Insolvenz-, Straf- und Sozialversicherungsrecht
- Über 200 topaktuelle ABC-Begriffe für schnelle und zielgerichtete Problemlösungen
- Hohe Praxisrelevanz durch Beispiele, Praxistipps, Checklisten und Musterformulierungen

Masuch | Meyer
ABC des GmbH-Geschäftsführers 2015
Ratgeber
9. Auflage 2015, kartoniert, ca. 580 Seiten.
Preis € 62,80
ISBN 978-3-08-316009-0

Masuch | Meyer
ABC des GmbH-Geschäftsführers 2015
Online-Datenbank
Preis mtl. € 5,–
ISBN 978-3-08-186000-8
(Nutzungsdauer mind. 1 Jahr)

Jetzt bestellen!

Portofrei unter:
www.stollfuss.de

bestellung@stollfuss.de

0228 724-0

STOTAX
Stollfuß Medien

mes begründet hätten. So wäre – so der XI. Senat – eine unmittelbare Übertragung des Mandantenstammes auf die zum 31.12.1994 bereits gegründete Neu-GbR in Betracht gekommen; die Neu-GbR hätte den entsprechenden Vorsteuerabzug in Anspruch nehmen können. In dieser Aussage steckt m.E. eine Anwendung der jüngeren EuGH-Rechtsprechung zum Urteil vom 1.3.2012 – Rs. C-280/10 – Polski Trawertyn, UR 2012, 366 (dazu bereits GmbHR 2013, R 56 f.), nach der die Neu-Sozietät aus der Lieferung und Rechnung der realgeteilten Alt-GbR an den Kläger den Vorsteuerabzug beanspruchen können soll. Jedoch steht der unmittelbaren Einbringung des Mandantenstamms die ertragsteuerliche Sperrfrist entgegen. Auch hätte der Kläger den Mandantenstamm der neu gegründeten GbR nicht unentgeltlich, sondern entgeltlich (ertragsteuerlich aus seinem Sonderbetriebsvermögen ohne Verletzung der Sperrfrist) überlassen und dann selbst den Vorsteuerabzug aus der Rechnung der Alt-GbR in Anspruch nehmen können. Als „letzten Rettungsanker" für den Vorsteuerabzug auf Ebene des Klägers sieht der XI. Senat, dass dieser den Mandantenstamm im Rahmen seiner Tätigkeit als Geschäftsführer einer neu gegründeten Gesellschaft selbst erworben haben könne und dass die Kosten, die sich aus diesem Erwerb ergeben, zu den allgemeinen Aufwendungen seiner Tätigkeit als Geschäftsführer zu zählen seien. Aus diesem Grund hat der XI. Senat den Streitfall an das Finanzgericht zur Klärung einer Unternehmerstellung des Klägers aufgrund dessen Geschäftsführerstellung zurückgewiesen. Liege eine solche vor, sei es möglich, dass die Kosten für den Mandantenstamm zu den allgemeinen Kosten des Klägers gehörten und daher „als solche" Bestandteile der von ihm erbrachten Dienstleistungen als Geschäftsführer seien.

Vorsteuerabzug bei Überlassung von Geschäftsführerwohnungen mit Einrichtung

Im Streitfall, der dem BFH-Urteil vom 8.10.2014 – V R 56/13 zugrunde lag, hatte eine GmbH (die Klägerin) ihren Gesellschafter-Geschäftsführern am Beschäftigungsort möblierte Wohnungen unentgeltlich zur Verfügung gestellt. Das Finanzamt versagte der Klägerin den Vorsteuerabzug in Höhe von 27.992,81 € aus den von ihr im Streitjahr 2004 getragenen Inventarkosten mit der Begründung, in der Wohnungsüberlassung an die Geschäftsführer sei eine (nach § 4 Nr. 12 Buchst. a UStG) steuerfreie und daher nach § 15 Abs. 2 Nr. 1 UStG den Vorsteuerabzug ausschließende Vermietung zu sehen.

Der V. Senat entschied im Sinne des Finanzamts. Die Erfüllung des Wohnbedürfnisses von Gesellschafter-Geschäftsführern einschließlich der Überlassung von Einrichtungsgegenständen sei auch im Falle einer doppelten Haushaltsführung von Anfang an als unentgeltliche Wertabgabe i.S.d. § 3 Abs. 9a Nr. 2 UStG anzusehen, die den Vorsteuerabzug ausschließe. Bezieht der Unternehmer eine Leistung, bei der er bereits von vornherein beabsichtigt, diese nicht für seine wirtschaftliche Tätigkeit, sondern für eine unentgeltliche Wertabgabe (Entnahme) i.S.d. § 3 Abs. 9a UStG zu verwenden, stehe die Leistung nicht in unmittelbarem Zusammenhang mit seiner wirtschaftlichen Tätigkeit. Eine – zum Vorsteuerabzug berechtigende – überwiegend zu unternehmerischen Zwecken dienende Übernahme von Übernachtungskosten liege jedoch dann nicht vor, wenn der Unternehmer für einen Geschäftsführer oder anderen Arbeitnehmer langfristig eine Wohnung bereit halte und damit das private Wohnbedürfnis des Arbeitnehmers decke, und zwar auch dann nicht, wenn – wie im Streitfall – einkommensteuerrechtlich eine doppelte Haushaltsführung vorliege.

Arbeits- & Sozialrecht

Claudia Kothe-Heggemann, Fachanwältin für Arbeitsrecht, Ulrich Weber & Partner GbR, Köln

Das gute Zeugnis – Standard in der Praxis, aber nicht der Rechtsprechung

Bei dem Ausscheiden von Arbeitnehmern gibt es sehr oft Streitigkeiten darüber, wie die Leistung des Arbeitnehmers im Endzeugnis zu bewerten ist. Die Erfahrung in der Praxis zeigt, dass in den meisten Fällen eine Benotung „stets zur vollen Zufriedenheit", welche der Schulnote „gut" entspricht, verwendet wird. Trotzdem war es bisher ständige Rechtsprechung, dass der Normalfall einer Bewertung „zur vollen Zufriedenheit", mithin also der Schulnote „befriedigend", entsprach.

Das BAG bestätigte nun seine Rechtsprechung. Es erklärte, dass es unabhängig von der gelebten Praxis bei der bisherigen Darlegungs- und Beweislast für die Benotung verbleibt. Dies bedeutet, dass Arbeitnehmer eine bessere Schlussbeurteilung als „befriedigend" im Zeugnisrechtsstreit darlegen und beweisen müssen. Arbeitgeber müssen hingegen darlegen und beweisen, wenn sie unterhalb von „befriedigend" bewerten wollen (BAG vom 18.11.2014 – 9 AZR 584/13).

Im vorliegenden Fall hatte eine Arbeitnehmerin, die in einer Zahnarztpraxis im Empfangsbereich und als Bürofachkraft tätig war, auf ein gutes Zeugnis geklagt. Die beklagte Arbeitgeberin erteilte ihr jedoch nach der Beendigung des Arbeitsverhältnisses ein Zeugnis, welches lediglich der Schulnote „befriedigend" entsprach. Die Klägerin begehrte mit ihrer Klage, dass ihre Leistungen nicht nur „zur vollen Zufriedenheit", sondern „stets zur vollen Zufriedenheit" zu bewerten seien. Das ArbG Berlin und das LAG Berlin-Brandenburg gaben der Klage jeweils statt. Diese Entscheidungen haben in der Fachpresse für großes Aufsehen gesorgt. Denn die Instanzen urteilten, dass nach herangezogenen Studien fast 90 % der untersuchten Zeugnisse die Schlussnoten „gut" oder „sehr gut" aufwiesen. Daher sei es nicht gerechtfertigt, von einem Standard von „befriedigend" auszugehen und dementsprechend die Darlegungs- und Beweislast zu verteilen.

Das BAG kam jedoch zu einer anderen Bewertung. Es nahm zur Kenntnis, dass die herangezogenen Studien tatsächlich davon ausgingen, dass der Regelfall ein „gutes" oder „sehr gutes" Zeugnis ist. Allerdings sei Hintergrund für die in der

Fortsetzung auf Seite R9 ➲

GmbHRundschau

Gesellschafts- und Steuerrecht der GmbH und GmbH & Co.

106. Jahrgang
Heft 1/2015
Seite 1

*Dr. Andreas Heidinger / Ralf Knaier**

Die Heilung einer verdeckten Sacheinlage und der Austausch des Einlagegegenstandes nach dem MoMiG

Die Rechtsfolgen einer verdeckten Sacheinlage haben sich mit dem Inkrafttreten des MoMiG durch die Neuregelung in § 19 Abs. 4 GmbHG gravierend geändert. Dies hat nach Ansicht der Autoren auch Auswirkungen auf die Zulässigkeit einer späteren Heilung der verdeckten Sacheinlage und auf den Fall der Umwidmung einer Bareinlageverpflichtung in eine Sacheinlageverpflichtung ohne Vorliegen einer verdeckten Sacheinlage. Gleichermaßen ist der Austausch des konkreten Sacheinlagegegenstandes, auf den sich die Einlageverpflichtung bezieht, in Frage zu stellen.

I. Die Ausgangslage vor dem MoMiG

Die Ende des letzten Jahrtausends anerkannte Heilungsmöglichkeit einer verdeckten Sacheinlage knüpft an die alte Rechtslage vor der Änderung durch das *MoMiG*[1] an. Ob diese Form der Heilung nach der Neufassung des § 19 Abs. 4 GmbHG noch durchführbar ist, erscheint äußerst fraglich.

Die Grundlage für die Heilung einer verdeckten Sacheinlage hatte das Urteil des BGH aus dem Jahr 1996[2] gelegt, in dem diese durch Umwidmung der ursprünglichen Bareinlage in eine Sacheinlage grundsätzlich für zulässig erklärt wurde. In seinem Urteil vom 7.7.2003[3] hatte der BGH diese Möglichkeit der Heilung einer verdeckten Sacheinlage bestätigt und darüber hinaus eine zuvor sehr streitige Frage geklärt: In entsprechender Anwendung des § 27 Abs. 3 S. 1 AktG a.F. sollte auch im GmbH-Recht sowohl der schuldrechtliche Verpflichtungsvertrag über die verdeckte Sacheinlage als auch die „Rechtshandlungen zu ihrer Ausführung der Gesellschaft gegenüber unwirksam" sein.[4]

1. Veränderter Einlagegegenstand bei der Heilung

Dies hatte insbesondere Auswirkungen auf den zu wählenden Einlagegegenstand bei der Heilung einer verdeckten Sacheinlage.[5] Bei den zeitnahen Gesellschaftergeschäften hatte die davor h.M.[6] die Forderung auf Rückübertragung der Sacheinlage als Einlagegegenstand gesehen. Die Meinung, die sogar das obligatorische Grundgeschäft für wirksam hielt, sah den auf Geld gerichteten Bereicherungsanspruch aus fehlgeschlagener Einlageleistung als Gegenstand der Sacheinlage beim Heilungsvorgang an.[7] Im Leitsatz 3 seiner Entscheidung vom 7.7.2003 stellte der BGH demgegenüber ausdrücklich fest:

> „Zur Heilung der verdeckten Sacheinlage ist nicht der Anspruch auf Rückgewähr der fehlgeschlagenen Bareinlagezahlung, sondern der – offen zu legende und auf seine Werthaltigkeit zu prüfende – Sachwert (oder ein an seine Stelle getretener Anspruch) einzubringen".

2. Die Durchführung der Heilung

Aufgrund des nach der BGH-Rechtsprechung geänderten Einlagegegenstandes hatte sich die Vorgehensweise bei der Heilung zu den davor empfohlenen und üblichen Mustern in verschiedenen Punkten geändert. Einerseits musste der Wertnachweis teilweise nicht mehr bzgl. eines Anspruchs, sondern ggf. bzgl. des Einlagegegenstandes selbst

* *Dipl. Kfm. Dr. iur Andreas Heidinger* ist Leiter des Referats für Handels-, Gesellschafts- und Steuerrecht beim Deutschen Notarinstitut in Würzburg; *Ralf Knaier* ist stud.iur. an der Universität Würzburg. Die vertretenen Ansichten stellen die persönliche Meinung der Autoren dar.

1 *Gesetz zur Modernisierung des GmbH-Rechts und zur Bekämpfung von Missbräuchen* v. 23.10.2008, BGBl. I 2008, 2026 ff.

2 BGH v. 4.3.1996 – II ZB 8/95, GmbHR 1996, 351.

3 BGH v. 7.7.2003 – II ZR 235/01, GmbHR 2003, 1051 m. Komm. *Bormann*; s. dazu *Dißars*, BB 2003, 1922 f.; *Ettinger/Reiff*, NZG 2004, 258 ff.; *Kurth*, NJW 2003, 3180 f.; *Langner*, GmbHR 2004, 298 ff.; *Meyer/Ludwig*, NotBZ 2004, 1 ff.; *Pentz*, ZIP 2003, 2093 ff.; *Reichert-Clauß*, NZG 2004, 273 ff.; *Reiff/Ettinger*, DStR 2004, 1258 ff.; *Schumm*, NWB 2004, 1767 ff.; *Seibt*, NJW-Spezial 2004, 27 f.; *Tillmann/Tillmann*, DB 2004, 1853 ff.; *Wertenbruch*, NZG 2003, 1107 ff.; ebenso OLG Düsseldorf v. 16.12.2005 – I-16 U 176/05, RNotZ 2006, 242.

4 BGH v. 7.7.2003 – II ZR 235/01, GmbHR 2003, 1051 m. Komm. *Bormann*; so auch noch *Ulmer* in Ulmer/Habersack/Winter, GmbHG, 1. Aufl. 2005, § 19 Rz. 134; *Langenbucher*, DStR 2003, 1838 ff.; *Wertenbruch*, NZG 2003, 1107 ff.; weiterhin ablehnend *Altrichter-Herzberg*, GmbHR 2004, 1188 ff. mit Verweis auf *Altrichter-Herzberg*, Tatbestand und Rechtsfolgen der verdeckten Sacheinlage, 2004, S. 64 ff.

5 Dazu genauer *Heidinger*, ZNotP 2004, 465 ff.

6 Vgl. OLG Düsseldorf v. 18.11.1994 – 17 U 87/94, GmbHR 1995, 518; LG Bremen v. 15.3.1994 – 14 T 21/93, GmbHR 1995, 122 (123); *Butzke,* ZHR 154, 357 (365); *Custodis*, DNotZ 1997, 437 (461 f.); *Custodis*, FS Schippel, 1996, S. 387 (412); *Krieger*, ZGR 1996, 674 (681); *Lutter*, JZ 1996, 912 f.; *Schiessl/Rosengarten*, GmbHR 1997, 772 (774).

7 *D. Mayer*, MittBayNot 1996, 164 (166); *Rawert*, GmbHR 1995, 87 (90).

mit geeigneten Unterlagen erfolgen. Andererseits bedurfte es der Wiederholung der dinglichen Einbringung des Einlagegegenstandes (Auflassung, Übereignung, Abtretung u.ä.) und einer diesbezüglichen Versicherung der freien Verfügung durch die Geschäftsführer.

Danach ergaben sich vor Inkrafttreten des *MoMiG* für die Heilung einer verdeckten Sacheinlage durch Umwidmung der gescheiterten Bargründung/-kapitalerhöhung ein Verfahren aus bis zu neun Schritten[8] von denen insbesondere der Nachweis der Vollwertigkeit des Sacheinlagegegenstandes bzw. der einzubringenden Forderung auf den Zeitpunkt unmittelbar vor Anmeldung der Umwidmung zur Eintragung in das Handelsregister durch geeignete Unterlagen (z.B. wenn Forderungen gegen die Gesellschaft eingebracht wurden, eine von einem Wirtschaftsprüfer testierte Bilanz für die Bonität der GmbH) und der Einbringungsvertrag (z.B. Eigentumsübertragung oder Forderungsabtretung) gemäß § 7 Abs. 3 GmbHG für die hier erörterte Fragestellung von Bedeutung waren.

In der Praxis musste bei der Umsetzung dieser Vorgehensweise je nach Einlagegegenstand differenziert werden.[9] Auch waren die verschiedenen Varianten der verdeckten Sacheinlage[10] zu berücksichtigen.

3. Bezugszeitpunkt der Werthaltigkeitskontrolle

In diesem Zusammenhang stellte sich auch die Frage nach dem Bezugszeitpunkt, auf den für die Werthaltigkeitskontrolle abzustellen war. Die früher ganz h.M. in der Literatur[11] ging nach dem Urteil des BGH vom 4.3.1996 davon aus, dass die Wertdeckungskontrolle auf den Heilungszeitpunkt zu beziehen war. Demgegenüber wurde nach dem Urteil des BGH vom 7.7.2003 der Zeitpunkt der fehlgeschlagenen Einbringung angedacht.[12] Die Gläubiger würden damit so gestellt, als ob gleich eine offene Sacheinlage durchgeführt worden wäre, nur dass die Offenlegung und die Prüfung erst später erfolgen. Dadurch konnten evtl. Wertsteigerungen bis zum Heilungszeitpunkt dem Inferenten nicht zugutekommen.[13] Gezielte Gestaltungen über eine verdeckte Sacheinlage, z.B. mit geringwertigen Aktien, deren Heilung nach einiger Zeit bei gestiegenem Kurs kein Problem mehr wäre, obwohl die Gesellschaft zum Zeitpunkt der Gründung gerade nicht mit einem entsprechenden Wert ausgestattet wurde, wurden dadurch verhindert. Stellt man demgegenüber (allein) auf den Zeitpunkt der fehlgeschlagenen Einlageleistung ab, würden die Gläubiger erst im Nachhinein – ggf. erst in der Insolvenz – durch die dann immer noch mögliche Heilung durch Umwidmung erfahren, dass bei der Gründung tatsächlich keine Barmittel zugeflossen sind, sondern lediglich ein – allerdings werthaltiger – Sacheinlagegegenstand geleistet wurde. Eine solche Betrachtungsweise würde Gestaltungen provozieren, die eine Umgehung der Sacheinlagekautelen durch eine verdeckte Sacheinlage mit einem nachweislich werthaltigen Gegenstand risikolos erscheinen lassen. Jedenfalls die an die Stelle des eigentlichen Sacheinlagegegenstandes getretenen Ansprüche konnten unter Gläubigerschutzgesichtspunkten in der Insolvenz der betreffenden GmbH nicht mehr als gleichwertig betrachtet werden.[14] Daher war u.E. vor dem *MoMiG* mit der ganz h.M. für die Werthaltigkeitsprüfung auf den Zeitpunkt der Heilung durch Umwidmung abzustellen.[15] Im Zeitpunkt der entsprechenden Information der Gläubiger über die Tatsache der Sacheinlage floss der Gesellschaft ein der Stammeinlageforderung entsprechender Sachwert zu. Hierfür sprach, dass von der h.M. in der Literatur[16] die Umwidmung einer Bareinlageverbindlichkeit in eine Sacheinlageverbindlichkeit auch ohne vorangegangene verdeckte Sacheinlage zugelassen wurde. In diesem Fall konnte mangels fehlgeschlagener Einbringung denklogisch nur auf den Zeitpunkt der Umwidmung abgestellt werden.

II. Heilung nach dem MoMiG

1. Ausgangslage

Die Regierungsbegründung zum *MoMiG*[17] geht ohne genauere Begründung als selbstverständlich davon aus, dass die Heilung einer verdeckten Sacheinlage nach der vom BGH vor dem *MoMiG* entwickelten Methode weiterhin zulässig bleibt. Dem schließen sich die meisten Stimmen in der Literatur an.[18] Einschränkend ging *Gehrlein*[19] schon

8 S. die vollständige und ausführliche Darstellung bei *Heidinger* in Heckschen/Heidinger, Die GmbH in der Gestaltungs- und Beratungspraxis, 3. Aufl. 2013, § 11 Rz. 204; vgl. auch *Bayer* in Lutter/Hommelhoff, GmbHG, 18. Aufl. 2012, § 19 Rz. 95; sowie entsprechend zur Heilung einer verdeckten Sachkapitalerhöhung *DNotI-Gutachten*, DNotI-Report 2008, 42.

9 S. dazu ausführlich *Heidinger* in Heckschen/Heidinger, Die GmbH in der Gstaltungs- und Beratungspraxis, 3. Aufl. 2013, § 11 Rz. 120 ff.; s. dazu auch *Heidinger*, ZNotP 2004, 465 ff.

10 S. dazu ausführlich *Heidinger* in Heckschen/Heidinger, Die GmbH in der Gestaltungs- und Beratungspraxis, 3. Aufl. 2013, § 11 Rz. 208 f.

11 *Ebbing* in Michalski, GmbHG, 1. Aufl. 2002, § 19 Rz. 152; *Hueck/Fastrich* in Baumbach/Hueck, GmbHG, 18. Aufl. 2006, § 19 Rz. 46; *Lutter*, JZ 1996, 912 (913); a.A. *Krieger*, ZGR 1996, 674 (683 f.), m.w.N.

12 Vgl. z.B. *Röhricht* auf der 55. Steuerrechtlichen Jahresarbeitstagung im Mai 2004 in Wiesbaden = Diskussionbeitrag: JbFachAnw für StR 2004/2005, S. 327.

13 Str., auch bei Abstellen auf Heilungszeitpunkt sollen Wertsteigerungen der Gesellschaft zugute kommen: *Wertenbruch*, NZG 2003, 1107 (1109); *Pentz*, ZIP 2003, 2093 (2098); a.A. *Reiff/Ettinger*, DStR 2004, 1258 (1263).

14 So auch ausdrücklich OLG Saarbrücken v. 9.10.2003 – 8 U 713/02-174, GmbHR 2004, 668 (LS).

15 So auch *Kurth*, NJW 2003, 3180 (3181); *Schumm*, NWB 2004, 1767 (1768); *Reichert-Clauß*, NZG 2004, 273 ff.; für Zeitpunkt der Eintragung der Umwidmung *Lutter/Bayer* in Lutter/Hommelhoff, GmbHG, 16. Aufl. 2004, § 5 Rz. 56; *Seibt*, NJW-Spezial 2004, 27 (28); kritisch *Priester*, EWiR 2003, 1243 f., m.w.N.

16 Vgl. nur *Zeidler* in Michalski, GmbHG, 1. Aufl. 2002, § 5 Rz. 173; *Winter* in Scholz, GmbHG, 9. Aufl. 2000, § 5 Rz. 106; auch LG Stuttgart v. 4.3.2004 – 32 T 1/04 KfH, GmbHR 2004, 666 m. Komm. *Oppenländer*; KG Berlin v. 26.10.2004 – 1 W 21/04, GmbHR 2005, 95.

17 BT-Drucks. 16/6140, S. 40.

18 S. nur *Ebbing* in Michalski, GmbHG, 2. Aufl. 2010, § 19 Rz. 161; *Casper* in Ulmer/Habersack/Löbbe, GmbHG, 2. Aufl. 2013, § 19 Rz. 173; *Veil* in Scholz, GmbHG, 11. Aufl. 2012, § 19 Rz. 162; *Rezori*, RNotZ 2011, 125 (140); *Bormann* in Bormann/Kauka/Ockelmann, Handbuch GmbH-Recht, 2. Aufl. 2011, Kap. 4 Rz. 255 und *Thun* in Bunnemann/Zirngibl, Die Gesellschaft mit beschränkter Haftung in der Praxis, 2. Aufl. 2011, § 6 Rz. 39 ff. jeweils mit Hinweisen auf die geänderte Vorgehensweise; a.A. *Ziemons* in BeckOK GmbHG, Stand: 1.3.2014, § 5 Rz. 214 f.; die Zulässigkeit der Heilung auch bezweifelnd *Fastrich* in Baumbach/Hueck, GmbHG, 20. Aufl. 2013, § 19 Rz. 68.

19 *Gehrlein*, Der Konzern 2007, 771 (784); so wohl auch *Wicke*, GmbHG, 2. Aufl. 2011, § 19 Rz. 29 (... zweifelhaft, ob in der Praxis hiervon Gebrauch gemacht wird ...); auch *Märtens* in Münch.Komm.GmbHG, 1. Aufl. 2010, § 19 Rz. 252 zweifelt an der Zweckmäßigkeit; *Roth* in Roth/Altmeppen, GmbHG,

frühzeitig davon aus, dass die bisherige Heilungsmöglichkeit entsprechend der BGH-Rechtsprechung – auch wenn weiter möglich – praktisch bedeutungslos geworden sei.[20] Probleme hinsichtlich der Heilung zeigt auch *Fastrich*[21] auf, da mit Anrechnung bereits Heilung eingetreten sei. *Ziemons*[22] sieht nach dem neuen Recht gar keine Möglichkeit der Heilung mehr, mit der Begründung, dass es nach der Anrechnung keine heilungsfähigen Vorgänge mehr gebe. Darüber hinaus soll die Heilung nach Eröffnung des Insolvenzverfahrens nicht mehr verwirklicht werden können, da dann nicht mehr die Gesellschafterversammlung, sondern nur der Insolvenzverwalter über den Einlageanspruch verfügt.[23]

Rechtstechnisch denkbar wäre die Umwidmung der ursprünglichen Bargründung/-kapitalerhöhung analog der vor dem *MoMiG* vom BGH akzeptierten Möglichkeit mit *ex-nunc*- oder *ex-tunc*-Wirkung[24] in eine Sachgründung/-kapitalerhöhung mit entsprechender Neubeurteilung der Ausführungsgeschäfte und einer nachträglichen Publizität sowie Werthaltigkeitsprüfung auf den Zeitpunkt der Einbringung[25] der verdeckten Sacheinlage oder auf den Zeitpunkt der Heilung.[26]

2. Gründe für die Heilungsmöglichkeit

Als Argument dafür, die Möglichkeit der Heilung einer verdeckten Sacheinlage weiterhin zuzulassen, wird zunächst der Wunsch nach Rechtssicherheit durch nachträgliche Umwidmung in Fällen geäußert, in denen nicht eindeutig eine verdeckte Sacheinlage vorliegt.[27] Relevant würde dieser Aspekt z.B. für die Vermeidung einer späteren Haftung des Erwerbers eines Geschäftsanteils für offene Einlageleistungen nach § 16 Abs. 2 GmbHG.

Auch wenn der Wert des Sacheinlagegegenstandes zum Zeitpunkt der Anmeldung der Gründung oder Kapitalerhöhung oder seiner späteren Überlassung nicht mehr nachweisbar ist, sein gegenwärtiger Wert aber feststeht, könnte dieses Beweisproblem durch Heilung mit *ex-nunc*-Wirkung gelöst werden.[28] Streitig ist aber noch, ob die Werthaltigkeit des verdeckt eingelegten Sacheinlagegegenstandes auf den Zeitpunkt der Anmeldung der (heilenden) Satzungsänderung[29] oder auf den Zeitpunkt, in dem die Sacheinlage verdeckt geleistet wurde,[30] nachzuweisen ist. Nimmt man mit der inzwischen h.M. letzteren Zeitpunkt an, entfällt dieser Vorteil des neuen Werthaltigkeitszeitpunkts für eine eventuelle Heilung. *Bayer*[31] betont in diesem Zusammenhang auch, dass Wertminderungen bis zum Heilungszeitpunkt nicht berücksichtigt werden. Das muss dann u.E. auch für eventuelle Wertsteigerungen gelten (zur Diskussion über den Werthaltigkeitsstichtag nach altem Recht vor dem *MoMiG* s. schon oben I.3.)

Auch bei einer Bewertung auf den Zeitpunkt der verdeckten Sacheinlage wird angeführt,[32] dass der Inferent von der Heilung dadurch profitieren kann, dass er bezüglich der Werthaltigkeit seiner verdeckten und nunmehr durch den Heilungsvorgang offen gelegten Sacheinlage nicht mehr der in § 19 Abs. 4 GmbHG angeordneten Beweislast unterliege. So soll die Heilung für den Gesellschafter die Rechtssicherheit erhöhen gegenüber einer schlichten Überprüfung der Werthaltigkeit des verdeckt eingelegten Vermögensgegenstandes im Zeitpunkt der Einbringung. Nach der Heilung soll wie bei der regulären Sachkapitalerhöhung nur noch die Differenzhaftung nach § 9 GmbHG eingreifen, für die dann die Gesellschaft die Beweislast hätte.[33] Demgegenüber müssen u.E. für die Unterbilanzhaftung bei der Gründung die auch bei einer offenen Sachgründung geltenden Grundsätze der „sekundären Behauptungslast“[34] gelten, die dem Gesellschafter ggf. die Beweislast für das Fehlen einer Unterbilanz aufbürden.[35] Auch für die Mitgesellschafter könne das Risiko einer Ausfallhaftung nach § 24 GmbHG verringert werden.[36] In diesem Zusammenhang wird teilweise[37] auch ein Bedürfnis nach Heilung dadurch begründet, dass die Möglichkeit eines Wertnachweises mittels eines vorsorglich angefertigten Wertgutachtens[38] ein Indiz für eine von vornherein geplante Umgehung der Sacheinlagevorschriften schaffen würde.[39]

In ähnlicher Weise wird auch vertreten, dass eine Heilung geeignet sei, Konflikte unter den Gesellschaftern zu vermeiden, da die Sachleistung so den Mitgesellschaftern ge-

7. Aufl. 2012, § 19 Rz. 90 sieht ein Bedürfnis nach Heilung durch die Wertanrechnung weitestgehend ausgeräumt.

20 Nach *Wälzholz* in Fuhrmann/Wälzholz, Formularbuch Gesellschaftsrecht, 1. Aufl. 2012, Kap. 11 XI., S. 1120 erübrigen sich in der Zukunft entsprechende Gestaltungen, sodass dort auch kein Muster abgedruckt wird.

21 *Fastrich* in Baumbach/Hueck, GmbHG, 20. Aufl. 2013, § 19 Rz. 68.

22 *Ziemons* in BeckOK GmbHG, Stand: 1.3.2014, § 19 Rz. 214.

23 *Wicke*, GmbHG, 2. Aufl. 2011, § 19 Rz. 29; *Gehrlein*, Der Konzern 2007, 771 (784); *Wirsch*, GmbHR 2007, 736 ff.

24 Ausführlich hierzu *Fuchs*, BB 2009, 170 (173), m.w.N.

25 *Bayer* in Lutter/Hommelhoff, GmbHG, 18. Aufl. 2012, § 19 Rz. 98; *Märtens* in Münch.Komm.GmbHG, 1. Aufl. 2010, § 19 Rz. 254; *Veil* in Scholz, GmbHG, 11. Aufl. 2012, § 19 Rz. 163.

26 *Roth* in Roth/Altmeppen, GmbHG, 7. Aufl. 2012, § 19 Rz. 93.

27 So z.B. *Märtens* in Münch.Komm.GmbHG, 1. Aufl. 2010, § 19 Rz. 253; *Wolf*, Die verdeckte Sacheinlage in GmbH und AG, 2013, S. 219 f.

28 So auch *Roth* in Roth/Altmeppen, GmbHG, 7. Aufl. 2012, § 19 Rz. 90, der den Vorteil der Heilung darin sieht, dass *ex nunc* und *pro futuro* die Werthaltigkeit des Einlagegegenstandes geklärt werden kann.

29 So *Roth* in Roth/Altmeppen, GmbHG, 7. Aufl. 2012, § 19 Rz. 93; so noch *Fastrich* in Baumbach/Hueck, GmbHG, 19. Aufl. 2010, § 19 Rz. 69, jetzt offen *Fastrich* in Baumbach/Hueck, GmbHG, 20. Aufl. 2013, § 19 Rz. 69.

30 So *Veil* in Scholz, GmbHG, 11. Aufl. 2012, § 19 Rz. 162; *M. Winter*, FS Priester, 2007, S. 867 (877); *Bayer* in Lutter/Hommelhoff, GmbHG, 18. Aufl. 2012, § 19 Rz. 98; *Bormann* in Bormann/Kauka/Ockelmann, Handbuch GmbH-Recht, 2. Aufl. 2011, Kap. 4 Rz. 258.

31 *Bayer* in Lutter/Hommelhoff, GmbHG, 18. Aufl. 2012, § 19 Rz. 98.

32 *Henkel*, NZI 2010, 6 (8); *Verse* in Henssler/Strohn, GesR, 2. Aufl. 2014, § 19 GmbHG Rz. 71; *Bayer* in Lutter/Hommelhoff, GmbHG, 18. Aufl. 2012, Rz. 95; *Veil* in Scholz, GmbHG, 11. Aufl. 2012, § 19 Rz. 162, *Veil,* ZIP 2007, 1241 (1244 f.).

33 *Bormann* in Bormann/Kauka/Ockelmann, Handbuch GmbH-Recht, 2. Aufl. 2011, Kap. 4 Rz. 254.

34 S. dazu BGH v. 16.1.2006 – II ZR 65/04, GmbHR 2006, 482 m. Komm. *Werner*; v. 17.2.2003 – II ZR 281/00, GmbHR 2003, 466 m. Komm. *Schulze*; *Bayer*/*Lieder*, ZGR 2006, 875 (897 ff.).

35 *Schäfer* in Henssler/Strohn, GesR, 2. Aufl. 2014, § 11 GmbHG Rz. 331; *Merkt* in Münch.Komm.GmbHG, 1. Aufl. 2010, § 11 Rz. 167; *Wicke*, GmbHG, 2. Aufl. 2011, § 11 Rz. 9.

36 *Bormann* in Bormann/Kauka/Ockelmann, Handbuch GmbH-Recht, 2. Aufl. 2011, Kap. 4 Rz. 269.

37 *Jordans,* Die verdeckte Sacheinlage und die verdeckte Finanzierung nach dem MoMiG, 2011, S. 138 f.

38 In diese Richtung wohl *Leistikow*, Das neue GmbH-Recht, 2009, § 4 Rz. 266.

39 *Schall*, ZGR 2009, 126 (145); *Maier-Reimer*/*Wenzel*, ZIP 2008, 1449 (1451).

genüber legalisiert würde.[40] Zugleich würde durch die Heilung den etwaigen Ansprüchen der Mitgesellschafter, die der verdeckten Sacheinlage nicht zugestimmt haben, auf Unterlassung des Verkehrsgeschäfts gegen die GmbH[41] und im Falle, dass schon der Vollzug des verdeckten Geschäfts stattgefunden hat, auf Rückabwicklung[42] die Grundlage entzogen.[43]

Vereinzelt wird eine Heilung auch im Zusammenhang mit einer Due Diligence im Vorfeld eines Unternehmenskaufs als sinnvoll erachtet, da es so dem potentiellen Käufer ermöglicht würde, durch Feststellung einer verdeckten Sacheinlage das mit einer solchen verbundene Risiko zu vermeiden.[44]

Hingewiesen wird auch darauf, dass die Heilung den Geschäftsführer vom Vorwurf einer Pflichtverletzung befreien kann.[45] Dies kann u.E. aber nicht die einmal eingetretene Strafbarkeit der falschen Versicherung des Geschäftsführers,[46] sondern allenfalls zivilrechtliche Schadensersatzansprüche nach § 9a i.V.m. § 43 Abs. 2 GmbHG betreffen. Diesbezüglich erscheint es aber auch eher theoretischer Natur, dass ein konkreter Schaden durch die Mitwirkung an der verdeckten Sacheinlage entstanden sein soll, obwohl eine Heilung derselben in Frage kommt.

3. Gründe gegen die Heilungsmöglichkeit

a) Interessenlage

Da der Gesetzgeber die bisherigen harten Folgen der verdeckten Sacheinlage bereits weitgehend abgemildert hat, besteht u.E. seit dem *MoMiG* rechtspolitisch kein Bedürfnis mehr für eine über die gesetzliche Anrechnung hinausgehende Heilungsmöglichkeit. Ohne Bedürfnis gibt es aber auch keinen Grund mehr, dass der BGH seine „Hilfskonstruktion" zur Heilung der verdeckten Sacheinlage aus dem Urteil vom 4.3.1996[47] aufrechterhält.

Durch die Möglichkeit der Heilung und die genannten Folgen für die Beweislast des Inferenten würde auch die Bedeutung des Sachgründungsverfahrens als präventiver Kapitalaufbringungsschutz weitestgehend entfallen, was allein auf das etwaige praktische Bedürfnis hiernach gestützt, kaum hinnehmbar erscheint.[48]

b) Konstruktive Bedenken

Insbesondere bestehen u.E. auch Bedenken, ob eine Heilung konstruktiv überhaupt noch möglich ist.[49] Denn die zugrunde liegenden Sachgeschäfte sind jetzt nach § 19 Abs. 4 S. 2 GmbHG alle wirksam. Der verdeckt eingebrachte Sacheinlagegegenstand ist wirksam auf die GmbH übereignet,[50] ggf. verbraucht oder wie ein lebendes Unternehmen verändert. Verdeckt eingebrachte Forderungen sind erloschen, durch Rückzahlung oder durch Aufrechnung. Es gibt oft gar keinen Einlagegegenstand mehr,[51] der – wie nach früherem Recht der Heilung – im Wege der Umwidmung als Sacheinlage eingebracht werden könnte. Jedenfalls steht dem betroffenen Gesellschafter dieser Einlagegenstand nicht mehr zur Verfügung. Denkbar wäre allenfalls eine Rückgängigmachung des ursprünglichen Sachgeschäfts, was allerdings zu Problemen mit dem Kapitalerhaltungsrecht führen kann, wenn dieses ursprünglich für die Gesellschaft günstig war.[52]

Die Leistung des verdeckt eingebrachten Sacheinlagegegenstandes hat auch schon eine andere – nach der neuen Rechtslage wirksame – *causa*, die ausgetauscht werden müsste. Denn ein Gesellschafter kann nicht mit einer einzigen Sachleistung zugleich seine Verpflichtung sowohl aus dem ursprünglichen verdeckten Sachgeschäft als auch aus einem nachträglichen Sacheinlageversprechen erfüllen.[53] Eine solche „Doppelcausa" sieht das Schuldrecht gerade nicht vor. Außerdem ist die bare Einlageleistungsverpflichtung nach § 19 Abs. 4 GmbHG mit Eintragung durch – automatisch kraft Gesetz erfolgende[54] – Anrechnung[55] des Werts des verdeckt eingebrachten Sacheinlagegegenstandes erloschen. Daher sind auch keine Bereicherungsansprüche entstanden.[56] Die zweite *causa* „Einlageverpflichtung" existiert also nicht mehr.

Problematisch erscheint uns daher, dass sowohl das ursprüngliche Schuldverhältnis, auf dessen Grundlage der Sacheinlagegegenstand verdeckt eingelegt wurde, zu-

40 *Saenger* in Saenger/Inhester, GmbHG, 2. Aufl. 2013, § 19 Rz. 93; zum Konfliktpotenzial *Veil*, ZIP 2007, 1241 (1244); s. aber BGH v. 7.7.20013 – II ZR 235/01, GmbHR 2003, 1051 m. Komm. *Bormann* (nach altem Recht) zur Treuepflicht des Gesellschafters an einer Heilung mitzuwirken.

41 *Fastrich* in Baumbach/Hueck, GmbHG, 20. Aufl. 2013, § 19 Rz. 60; *Markwardt*, BB 2008, 2414 (2417).

42 *Markwardt*, BB 2008, 2414 (2417).

43 *Verse* in Henssler/Strohn, GesR, 2. Aufl. 2014, § 19 GmbHG Rz. 71.

44 So *Jordans*, Die verdeckte Sacheinlage und die verdeckte Finanzierung nach dem MoMiG, 2011, S. 139; vgl. auch *Zick*, Die verdeckte Sacheinlage im Recht der GmbH, 2011, S. 103.

45 *Veil*, ZIP 2007, 1241 (1245); *Veil* in Scholz, GmbHG, 11. Aufl. 2012, § 19 Rz. 162; *Bormann* in Bormann/Kauka/Ockelmann, Handbuch GmbH-Recht, 2. Aufl. 2011, Kap. 4 Rz. 254.

46 *Benz*, Verdeckte Sacheinlage und Einlagenrückzahlung im reformierten GmbH-Recht (MoMiG), 2010, S. 219; *Bayer* in Lutter/Hommelhoff, GmbHG, 18. Aufl. 2012, Rz. 95; a.A. *von Schnurbein*, GmbHR 2010, 568 (576).

47 BGH v. 4.3.1996 – II ZB 8/95, GmbHR 1996, 351.

48 So auch *Benz*, Verdeckte Sacheinlage und Einlagenrückzahlung im reformierten GmbH-Recht (MoMiG), 2010, S. 222 f.; a.A. *Wolf,* Die verdeckte Sacheinlage in GmbH und AG, 2013, S. 220 f. mit Hinweis auf die dienende Funktion der Beweislastverteilung hinsichtlich der Kapitalaufbringung.

49 Zweifelnd auch *Fastrich* in Baumbach/Hueck, GmbHG, 20. Aufl. 2013, § 19 Rz. 68; *Benz*, Verdeckte Sacheinlage und Einlagenrückzahlung im reformierten GmbH-Recht (MoMiG), 2010, S. 216 ff.

50 *Fastrich* in Baumbach/Hueck, GmbHG, 20. Aufl. 2013, § 19 Rz. 68 f.; *Ziemons* in BeckOK GmbHG, Stand: 1.3.2014, § 19 Rz. 214; *Märtens* in Münch.Komm.GmbHG, 1. Aufl. 2010, § 19 Rz. 254; so auch schon *Veil*, ZIP 2007, 1241 (1243).

51 Vgl. *Heidinger* in Heckschen/Heidinger, Die GmbH in der Gestaltungs- und Beratungspraxis, 3. Aufl. 2013, § 11 Rz. 298; *Wolf*, Die verdeckte Sacheinlage in GmbH und AG, 2013, S. 222, m.w.N.

52 *Benz*, Verdeckte Sacheinlage und Einlagenrückzahlung im reformierten GmbH-Recht (MoMiG), 2010, S. 220.

53 *Benz*, Verdeckte Sacheinlage und Einlagenrückzahlung im reformierten GmbH-Recht (MoMiG), 2010, S. 220.

54 Begr. Beschlussempfehlung Rechtsausschuss, BT-Drucks. 16/9737, S. 97; *Fastrich* in Baumbach/Hueck, GmbHG, 20. Aufl. 2013, § 19 Rz. 58; *Wolf*, Die verdeckte Sacheinlage in GmbH und AG, 2013, S. 221.

55 Ausführlich zur Dogmatik der Anrechnung *Jordans*, Die verdeckte Sacheinlage und die verdeckte Finanzierung nach dem MoMiG, 2011, S. 76 ff.; *Cavin*, Kapitalaufbringung in GmbH und AG, 2012, S. 584 ff.

56 *Benz*, Verdeckte Sacheinlage und Einlagenrückzahlung im reformierten GmbH-Recht (MoMiG), 2010, S. 123 f., 218; ausführlich hierzu *Fischer*, Die Anrechnungslösung des § 19 IV GmbHG, 2013, S. 47 ff.

nächst wirksam war, dann aber durch das ebenfalls wirksame Verfügungsgeschäft erfüllt wurde. Ein vertragliches Schuldverhältnis kann zwar grundsätzlich durch die beteiligten Parteien in jeder Hinsicht geändert und neu gestaltet werden,[57] so auch hinsichtlich der Rechtsnatur.[58] Allerdings kann ein bereits erloschenes Schuldverhältnis nur durch Neuabschluss wiederbegründet werden.[59] Die Erfüllung eines Vertrags lässt sich also grds. nicht rückgängig machen.[60] Der Rechtsgrund des vormaligen Vertrags ist mit der Erfüllung zwar nicht beseitigt; er bedeutet aber keine schuldrechtliche Verstrickung mehr, sondern ist lediglich die „Erinnerung an eine Schuld, die einmal bestand und durch Erfüllung erlosch".[61] Ein Austausch des Schuldgrundes müsste u.E. vor den Zeitpunkt der Erfüllung zurückgehen, denn er bedeutete eine Veränderung der Grundlage, auf der die Leistung des Gegenstandes erbracht wurde. Einer Neubegründung der Verpflichtung stünde aber schon entgegen, dass eine auf Übertragung des Sacheinlagegegenstandes an die Gesellschaft gerichtete Leistungspflicht von vornherein gemäß § 275 BGB unmöglich wäre. Außerdem würde wie bei einer abstrakten Novation (sog. „Schuldneuschaffung")[62] die Einlage letztlich zweimal geschuldet.

Im Schenkungsrecht wird zwar auf der Basis eines Urteils des BGH vom 14.2.2007[63] bei der Beurteilung eines Pflichtteilsergänzungsanspruchs die nachträgliche Vereinbarung eines entgeltlichen Vorgangs anstelle der ursprünglichen Schenkung für möglich gehalten.[64] Aber selbst wenn man dem folgt, stellt sich u.E. für die verdeckte Sacheinlage zusätzlich die Problematik der ggf. nicht schuldtilgenden Vorleistung.[65] Denn die Leistung des Sacheinlagegegenstandes wäre vor der Entstehung der Einlageverpflichtung durch den Heilungsbeschluss und der diesbezüglichen Übernahmevereinbarung erfolgt.

4. Empfohlene Heilungskonstruktionen

Die Literatur empfiehlt meist, wie früher bei der Heilung der verdeckten Sacheinlage vorzugehen, lediglich auf die nachträgliche (früher erstmalige) Einbringung des verdeckt eingebrachten Sacheinlagegegenstandes und die damit (früher) einhergehende Tilgung der noch offenen Bareinlageverpflichtung zu verzichten.[66]

Der Vorgang der Heilung soll sich darauf beschränken, die versäumten formalen Schritte der Sachkapitalerhöhung nachzuholen:[67]

- notariell beurkundeter, satzungsändernder Umwidmungsbeschluss;
- Sachgründungs- bzw. Sachkapitalerhöhungsbeschluss;
- Nachweis der Vollwertigkeit;
- Versicherung des Geschäftsführers bzgl. Werthaltigkeit und freier Verfügung.

Die konstruktiven Probleme einer Heilung nach dem *MoMiG* zeigen sich u.E. deutlich bei den letzten verbliebenen Versuchen für Muster zur Heilung einer verdeckten Sacheinlage nach neuem Recht. So formuliert z.B. *Fuhrmann* in einer formlosen Umwidmungsvereinbarung:[68]

> **1. Umwidmung**
>
> (1) Die Parteien widmen den Kaufvertrag einvernehmlich in einem Einbringungsvertrag um. Sie vereinbaren, dass die Eigentumsverschaffungspflicht des Verkäufers und Einbringenden bestehen bleibt.
>
> (2) ...
>
> **2. Erfüllung und Verrechnung gegenseitiger Ansprüche**
>
> (1) Die Parteien dieser Vereinbarung sind sich darüber einig, dass der Einbringende seine Eigentumsverschaffungspflicht erfüllt hat. ...

5. Zwischenergebnis

Die Zulässigkeit der Heilung einer verdeckten Sacheinlage auf der Basis der alten BGH-Rechtsprechung ist u.E. derzeit zu verneinen. Nach der gesetzlichen Änderung des § 19 Abs. 4 GmbHG durch das *MoMiG* hat sich nicht nur die Notwendigkeit einer solchen Heilung erheblich verringert sondern sich auch die rechtliche Ausgangslage maßgeblich verändert.

III. Austausch einer Bareinlage mit einer Sacheinlage

Nach früher einheitlicher Meinung wurde eine nach Eintragung erfolgende Ersetzung der geschuldeten Bareinlage durch eine Sacheinlage als unzulässig angesehen.[69] Einer

57 Vgl. *Kindl* in Erman, BGB, 14. Aufl. 2014, § 311 Rz. 3; *Emmerich* in Münch.Komm.BGB, 6. Aufl. 2012, § 311 Rz. 12.

58 *Gehrlein/Gutschet* in BeckOK BGB, Stand: 1.5.2014, § 311 Rz. 32.

59 *Grüneberg* in Palandt, BGB, 73. Aufl. 2014, § 311 Rz. 3; *Schulze* in Schulze u.a., BGB, 8. Aufl. 2014, § 311, Rz. 4; vgl. auch BGH v. 9.5.1956 – V ZR 95/55, BGHZ 20, 338.

60 *Fetzer* in Münch.Komm.BGB, 6. Aufl. 2012, Vor § 362 Rz. 9; *Dennhardt* in BeckOK BGB, Stand: 1.5.2014, § 362 Rz. 3; vgl. auch BGH v. 24.6.1998 – XII ZR 195/96, BGHZ 139, 123.

61 *Gernhuber*, Die Erfüllung und ihre Surrogate, 2. Aufl. 1994, § 5 I.5., S. 103.

62 S. dazu *Grüneberg* in Palandt, BGB, 73. Aufl. 2014, § 311 Rz. 8 f.; *Emmerich* in Münch.Komm.BGB, 6. Aufl. 2012, § 311 Rz. 15.

63 BGH v. 14.2.2007 – IV ZR 258/05, BGHZ 171, 136.

64 Vgl. OLG Schleswig-Holstein v. 27.3.2012 – 3 U 39/11, NZG 2012, 1423; OLG Köln v. 23.4.2008 – 2 U 19/05, juris; LG Kiel v. 27.5.2011 – 1 S 298/10, juris; *J. Koch* in Münch.Komm.BGB, 6. Aufl. 2012, § 516 Rz. 30; *Teichmann* in Soergel/Mühl, BGB, 12. Aufl., Stand: Frühjahr 1997, § 516 Rz. 19; *Chiusi* in Staudinger, BGB, 2013, § 516 Rz. 48; a.A. *Wimmer-Leonhardt* in Staudinger, BGB, 2005, § 516 Rz. 44, m.w.N. aus der Rspr.

65 S. dazu BGH v. 18.9.2000 – II ZB 365/98, GmbHR 2000, 1198 für die Sacheinlage; v. 26.6.2006 – II ZR 43/05, GmbHR 2006, 1328; v. 10.7.2012 – II ZR 212/10, GmbHR 2012, 1066 m. Komm. *Bormann* für die Bareinlage; *Priester* in Scholz, GmbHG, 10. Aufl. 2010, § 56a Rz. 44; zur Barkapitalerhöhung ausführlich *Heidinger* in Heckschen/Heidinger, Die GmbH in der Gestaltungs- und Beratungspraxis, 3. Aufl. 2013, § 11 Rz. 20 ff.

66 *Veil* in Scholz, GmbHG, 11. Aufl. 2012, § 5 Rz. 106 f. und § 19 Rz. 162 f.; *Thun* in Bunnemann/Zirngibl, Die Gesellschaft mit beschränkter Haftung in der Praxis, 2. Aufl. 2011, § 6 Rz. 39 ff.; *Cavin,* Kapitalaufbringung in GmbH und AG, 2012, S. 599; *Jordans,* Die verdeckte Sacheinlage und die verdeckte Finanzierung nach dem MoMiG, 2011, S. 139 f.

67 *Bormann* in Bormann/Kauka/Ockelmann, Handbuch GmbH-Recht, 2. Aufl. 2011, Kap. 4 Rz. 256; *Bayer* in Lutter/Hommelhoff, GmbHG, 18. Aufl. 2012, § 19 Rz. 96 f.; *Pentz* in Rowedder/Schmidt-Leithoff, GmbHG, 5. Aufl. 2012, § 19 Rz. 185 ff.; *Veil* in Scholz, GmbHG, 11. Aufl. 2012, § 19 Rz. 163.

68 *Fuhrmann* in Kallmeyer, GmbH-Handbuch Bd. IV, Teil V: Verträge und Formulare, X. Heilung einer verdeckten Sacheinlage, M 96 Umwidmungsvereinbarung.

69 *Ulmer/Casper* in Ulmer/Habersack/Löbbe, GmbHG, 2. Aufl. 2013, § 5 Rz. 45, m.w.N. in Fn. 83.

dahingehenden Satzungsänderung standen § 19 Abs. 5 u. § 5 Abs. 4 GmbHG a.F. entgegen. Nach dem Urteil des BGH[70] zur Heilung von verdeckten Sacheinlagen ergab sich jedoch ein Meinungsumschwung hin zur Zulässigkeit einer solchen Umwidmung.[71] Wegen der oben dargestellten Änderung der Rechtslage bei der Heilung verdeckter Sacheinlagen nach Inkrafttreten des *MoMiG* muss u.E. jetzt auch die Zulässigkeit der Umwidmung einer Bareinlage in eine Sacheinlage nach erfolgter Handelsregistereintragung außerhalb des Anwendungsbereichs einer verdeckten Sacheinlage hinterfragt werden. Lässt man die Heilung der verdeckten Sacheinlage durch Umwidmung jetzt nicht mehr zu, kann auch nicht mehr angeführt werden, dass eine freiwillige Umwidmung ohne Fehlerkorrektur nach dem gleichen Verfahren erst recht zugelassen werden müsste.[72]

1. Befürwortende Literatur

Die ganz h.M.[73] geht auch nach dem *MoMiG* davon aus, dass die ursprüngliche Bareinlageverpflichtung bei der Gründung oder Kapitalerhöhung in eine Sacheinlageverpflichtung umgewidmet werden kann, wenn die Vorgehensweise wie bei der Heilung einer verdeckten Sacheinlage eingehalten wird. Im Detail bestehen jedoch zwischen den zahlreichen Meinungen Unterschiede in der Begründung und der Ausführungsempfehlung. Angeführt wird,[74] dass ein absolutes Verbot der Umwidmung einer Bareinlage in eine Sacheinlage unverhältnismäßig wäre. Zudem habe das *MoMiG* mit der Anrechnungslösung bei der verdeckten Sacheinlage kraft Gesetzes im Ergebnis einen Übergang von einer Geld- zu einer Sacheinlage kodifiziert. Betont wird meist,[75] dass insbesondere die dem Gläubigerschutz dienenden gesetzlichen Kautelen für die Sachgründung bzw. -kapitalerhöhung eingehalten werden müssten. So sei insbesondere ein Sachgründungsbericht erforderlich, der von den Geschäftsführern unterzeichnet wurde. Daneben sei den besonderen Gefahren der nachgeholten Sachgründung durch die Vorlage einer von einem Wirtschaftsprüfer testierten Bilanz Rechnung zu tragen. Nachträgliche Änderungen in Bezug auf die Gründungseinlage bedürften Einstimmigkeit der Gesellschafter. Auch wird klargestellt,[76] dass der nachträgliche Übergang von der Bar- zu einer Sachgründung nur mit Wirkung *ex nunc* als zulässig anzusehen sei, soweit die Geldeinlagepflicht noch nicht erfüllt ist. Eingeschränkt wird die Möglichkeit, mit *ex-nunc*-Wirkung eine Geldeinlage in eine Sacheinlage umzuwandeln, auch für die GmbH in der Insolvenz.[77]

2. Kritische Stimmen

Nur eingeschränkt zugelassen werden soll nach der Gegenansicht[78] die Möglichkeit der Umwidmung einer Bareinlage in eine Sacheinlage außerhalb des Anwendungsbereichs einer verdeckten Sacheinlage. Problematisch ist die Umwidmung insbesondere, wenn der als Sacheinlage intendierte Gegenstand schon an die GmbH auf der Grundlage einer anderen *causa* als einer Sacheinlageverpflichtung geleistet wurde, da dann der Schuldgrund für diese bereits erfolgte dingliche Verfügung nachträglich ausgetauscht werden müsste. Bei baren Leistungen an die GmbH wird es aber regelmäßig als Verstoß gegen die Kapitalaufbringungsgrundsätze angesehen, dass nachträglich Mittel für die Barkapitalerhöhung umgewidmet werden, die ursprünglich zu einem ganz anderen Zweck geleistet wurden.[79] Auch die bereits erfolgte wirksame Erfüllung der Bareinlageverpflichtung soll eine nachträgliche Umwidmung unmöglich machen.[80] Nur ein noch nicht – auch nicht verdeckt – eingelegter Sacheinlagegegenstand könnte noch im Rahmen einer Umwidmung des Bareinlageanspruchs in einen Sacheinlageanspruch wirksam übertragen werden und damit eine ggf. noch offene Resteinlageforderung tilgen. Selbst von den Befürwortern der Umwidmung wird offen angemerkt, dass durch die Umwandlung einer Geld- in eine Sacheinlage nach Anmeldung ersichtlich eine Aushebelung des Gebots der Volleinzahlung von Sacheinlagen vor Anmeldung nach § 7 Abs. 3 GmbHG ermöglicht werde.[81] Teilweise[82] wird der Austausch einer Bareinlage mit einer Sacheinlage nach Eintragung der Gründung oder Kapitalerhöhung generell für unzulässig gehalten. Nach der Reform durch das *MoMiG* gebe es für den systemwidrigen Austausch einer Bareinlage mit einer Sacheinlage nach Eintragung der Gründung oder Kapitalerhöhung keinen Raum mehr. Insbesondere kollidiere diese Lösung mit den Vorgaben zur Leistung der Einlage und den Zwecken der Publizität bei der Sacheinlage. Bareinlagen müssten bei Anmeldung nur in Höhe von 25 % des

70 BGH v. 4.3.1996 – II ZB 8/95, GmbHR 1996, 351.

71 OLG Hamburg v. 29.4.2005 – 2 Wx 75/03, GmbHR 2005, 997 (LS); ebenso KG Berlin v. 26.10.2004 – 1 W 21/04, GmbHR 2005, 95 und LG Stuttgart v. 4.3.2004 – 32 T 1/04 KfH, GmbHR 2004, 666 m. Komm. *Oppenländer*; *Fastrich* in Baumbach/Hueck, GmbHG, 18. Aufl. 2006, § 5 Rz. 53; *Ulmer* in Ulmer/Habersack/Winter, GmbHG, 1. Aufl. 2005, § 5 Rz. 36, jew. m.w.N.

72 So noch zur alten Rechtslage KG Berlin v. 26.10.2004 – 1 W 21/04, GmbHR 2005, 95; *Fastrich* in Baumbach/Hueck, GmbHG, 18. Aufl. 2006, § 5 Rz. 53; *Roth* in Roth/Altmeppen, GmbHG, 5. Aufl. 2005, § 5 Rz. 64.

73 Vgl. nur *Fastrich* in Baumbach/Hueck, GmbHG, 20. Aufl. 2013, § 5 Rz. 53; *Bayer* in Lutter/Hommelhoff, GmbHG, 18. Aufl. 2012, § 5 Rz. 37; *Schäfer* in Bork/Schäfer, GmbHG, 2. Aufl. 2012, § 5 Rz. 32; *Schäfer* in Henssler/Strohn, GesR, 2. Aufl. 2014, § 5 GmbHG Rz. 26; *Zeidler* in Michalski, GmbHG, 2. Aufl. 2010, § 5 Rz. 146; *Freitag/Riemenschneider* in Münch.Hdb.GesR, Bd. III: GmbH, 4. Aufl. 2012, § 9 Rz. 51; *Märtens* in Münch.Komm.GmbHG, 1. Aufl. 2010, § 5 Rz. 256; *Schmidt-Leithoff* in Rowedder/Schmidt-Leithoff, GmbHG, 5. Aufl. 2013, § 5 Rz. 24; *Roth* in Roth/Altmeppen, GmbHG, 7. Aufl. 2012, § 5 Rz. 62; *Pfisterer* in Saenger/Inhester, GmbHG, 2. Aufl. 2013, § 5 Rz. 50; *Veil* in Scholz, GmbHG, 11. Aufl. 2012, § 5 Rz. 106; *Ulmer/Casper* in Ulmer/Habersack/Löbbe, GmbHG, 2. Aufl. 2013, § 5 Rz. 45; *Wicke*, GmbHG, 2. Aufl. 2011, § 5 Rz. 16.

74 *Fastrich* in Baumbach/Hueck, GmbHG, 20. Aufl. 2013, § 5 Rz. 53.

75 *Zeidler* in Michalski, GmbHG, 2. Aufl. 2010, § 5 Rz. 146; *Roth* in Roth/Altmeppen, GmbHG, 7. Aufl. 2012, § 5 Rz. 64 mit Verweis auf KG Berlin v. 26.10.2004 – 1 W 21/04, GmbHR 2005, 95.

76 *Märtens* in Münch.Komm.GmbHG, 1. Aufl. 2010, § 5 Rz. 256.

77 *Veil* in Scholz, GmbHG, 11. Aufl. 2012, § 5 Rz. 106.

78 *Heidinger* in Heckschen/Heidinger, Die GmbH in der Gestaltungs- und Beratungspraxis, 3. Aufl. 2013, § 11 Rz. 299.

79 So z.B. für die „Voreinzahlung" BGH v. 11.6.2013 – II ZB 25/12, GmbHR 2013, 869; s. auch *Hermann* in Michalski, GmbHG, 2. Aufl. 2010, § 56a Rz. 53; vgl. auch *Priester* in Scholz, GmbHG, 10. Aufl. 2010, § 56a Rz. 19.

80 So wohl auch *Märtens* in Münch.Komm.GmbHG, 1. Aufl. 2010, § 5 Rz. 256; vgl. auch der Sachverhalt von LG Stuttgart v. 4.3.2004 – 32 T 1/04 KfH, GmbHR 2004, 666 m. Komm. *Oppenländer.*

81 *Freitag/Riemenschneider* in Münch.Hdb.GesR, Bd. III: GmbH, 4. Aufl. 2012, § 9 Rz. 52.

82 *Ziemons* in BeckOK GmbHG, Stand: 1.3.2014, § 5 Rz. 214.

Nennbetrags geleistet werden, während Sacheinlagen vollständig erbracht sein müssten. Der Gründer könnte die Bargründung unter Leistung von 25 % der Einlagepflicht vornehmen, um sich dann Jahre später von der Resteinlagepflicht durch Leistung einer (werthaltigen) Sache zu befreien.

3. Rechtsprechung

Aus der Zeit vor dem *MoMiG* existieren mehrere Urteile von Oberlandesgerichten, welche die Umwidmung einer Bareinlage in eine Sacheinlage auch außerhalb der Heilung einer verdeckten Sacheinlage für zulässig halten. Die Umwandlung einer im Rahmen der Gesellschaftsgründung übernommenen Bareinlagepflicht in eine Sacheinlage ist danach zulässig, soweit die dem Gläubiger- und Gesellschafterschutz dienenden Gründungs- bzw. Abänderungsvoraussetzungen im GmbHG gewahrt werden.[83] Seit dem *MoMiG* sind keine einschlägigen Urteile zur neuen Rechtslage veröffentlicht worden.

4. Eigene Meinung

Aufgrund der dargestellten Bedenken gegen die Heilung einer verdeckten Sacheinlage muss u.E. die zur Rechtslage vor dem *MoMiG* allgemein anerkannte Möglichkeit der Umwidmung einer Bareinlage in eine Sacheinlage nach der Registereintragung differenziert und kritisch betrachtet werden. Unzulässig ist u.E. die Umwidmung, wenn der als Sacheinlage intendierte Gegenstand schon an die GmbH auf der Grundlage einer anderen *causa* als der Sacheinlageverpflichtung geleistet wurde, da dann der Schuldgrund für diese bereits erfolgte dingliche Verfügung nachträglich ausgetauscht werden müsste. Außerdem könnte der GmbH wegen der bereits wirksamen Verfügung über den „Sacheinlagegegenstand" kein zusätzlicher Wert mehr übertragen werden. Wie bei baren Leistungen an die GmbH ist es auch für eine Sacheinlage ausgeschlossen, dass bereits aufgrund einer anderen *causa* erbrachte Sachleistungen nachträglich zur Erfüllung der umgewidmeten baren Einlageleistung verwendet werden. Auch eine eventuell bereits erfolgte wirksame Erfüllung der Bareinlageverpflichtung macht u.E. eine nachträgliche Umwidmung unzulässig, da nicht auf eine nicht mehr bestehende Einlageverpflichtung geleistet werden kann.

Lediglich im Fall der Umwidmung einer noch offenen baren Resteinlageverpflichtung, bei der weder durch die Anrechnung bei der verdeckten Sacheinlage noch auf anderem Wege bereits eine Bareinlageleistung erfolgte, muss die *causa* für eine spätere Sachleistung nicht ausgetauscht oder neu geschaffen werden. Dennoch würde eine spätere Umwidmung die Umgehung des Gebots der Volleinzahlung vor der Anmeldung bei Sacheinlagen ermöglichen.[84] Daher kann u.E. seit Inkrafttreten des *MoMiG* eine ursprüngliche bare Einlageverpflichtung auch außerhalb der verdeckten Sacheinlage nicht mehr in eine Sacheinlageverpflichtung umgewidmet werden.

5. Tilgung der Resteinlage an Erfüllung statt oder erfüllungshalber

Für die Resteinlage gelten nicht die gleichen strengen Anforderungen an die Kapitalaufbringung wie für die Mindesteinlage. So hat das OLG Stuttgart[85] bestätigt, dass sich die Prüfungspflicht des Registergerichts gemäß § 9c Abs. 1 S. 1 GmbHG nur auf die Mindestleistung gemäß § 7 Abs. 2 GmbHG und nicht auf die Mehrleistung (Resteinlage) auf das Stammkapital beschränkt. Daher bedarf es auch nicht der Versicherung der Leistung zur freien Verfügung. Anerkannt ist auch die schuldtilgende Leistung einer baren Resteinlage nach § 362 Abs. 2 BGB durch Zahlung direkt an den Gläubiger der Gesellschaft.[86]

Auch für die Resteinlage gilt aber, dass wie schon vor dem *MoMiG* die Annahme einer nicht in Geld bestehenden Sachleistung nach § 364 Abs. 1 BGB an Erfüllung statt nicht zulässig ist. Dies verstößt gegen das auch nach dem *MoMiG* noch in § 19 Abs. 2 S. 1 GmbHG verankerte Befreiungsverbot.[87] Zulässig ist es nur, wenn die Gesellschaft einen Sachgegenstand als Leistung erfüllungshalber annimmt, um die bare Einlageverbindlichkeit mit dem Verkaufserlös tilgen zu können.[88] In diesen Fällen erlischt die Einlageverbindlichkeit aber erst, wenn die Gesellschaft aus der erfüllungshalber erbrachten Leistung befriedigt wird. Ist allerdings kurzfristig keine Befriedigung zu erlangen, würde die Annahme erfüllungshalber eine unzulässige Stundung darstellen.[89]

IV. Austausch eines Sacheinlagegegenstandes mit einem anderen Sacheinlagegegenstand

Aus der Zulässigkeit des nachträglichen Übergangs von der Bar- zur Sacheinlage wird ganz allgemein auch die Zulässigkeit des Austauschs des ursprünglich vorgesehenen Gegenstandes der Sacheinlage durch einen anderen Gegenstand im Zeitraum nach der Eintragung gefolgert.[90] Für das Änderungsverfahren sollen die Anforderungen, wie sie an den Austausch von einer Bar- mit einer Sacheinlage zu

83 OLG Hamburg v. 29.4.2005 – 2 Wx 75/03, GmbHR 2005, 997 (LS); ebenso KG Berlin v. 26.10.2004 – 1 W 21/04, GmbHR 2005, 95 und LG Stuttgart v. 4.3.2004 – 32 T 1/04 KfH, GmbHR 2004, 666 m. Komm. *Oppenländer* jeweils unter Bezugnahme auf BGH v. 4.3.1996 – II ZB 8/95, GmbHR 1996, 351 zur Heilung einer verdeckten Sacheinlage.

84 *Freitag/Riemenschneider* in Münch.Hdb.GesR, Bd. III: GmbH, 4. Aufl. 2012, § 9 Rz. 52; ablehnend deshalb auch *Ziemons* in BeckOK GmbHG, Stand: 1.3.2014, § 5 Rz. 214.

85 OLG Stuttgart v. 13.7.2011 – 8 W 252/11, GmbHR 2011, 1101.

86 *Rezori*, RNotZ 2011, 125 (128); *Casper* in Ulmer/Habersack/Löbbe, GmbHG, 2. Aufl. 2013, § 19 Rz. 57, m.w.N.; *Pentz* in Rowedder/Schmidt-Leithoff, GmbHG, 5. Aufl. 2012, § 19 Rz. 55.

87 *Märtens* in Münch.Komm.GmbHG, 1. Aufl. 2010, § 19 Rz. 62; *Bayer* in Lutter/Hommelhoff, GmbHG, 18. Aufl. 2012, § 19 Rz. 18, 70 für analoge Anwendung des § 19 Abs. 4 GmbHG: Anrechnung wie bei verdeckter Sacheinlage; differenzierend nach Wertung des § 19 Abs. 4 GmbHG *Benz*, Verdeckte Sacheinlage und Einlagenrückzahlung im reformierten GmbH-Recht (MoMiG), 2010, S. 265.

88 *Märtens* in Münch.Komm.GmbHG, 1. Aufl. 2010, § 19 Rz. 64, m.w.N. in Fn. 127.

89 Vgl. BGH v. 30.10.1985 – VII ZR 251/84, BGHZ 96, 182 (193); v. 11.12.1991 – VIII ZR 31/91, BGHZ 116, 278 (282); *Casper* in Ulmer/Habersack/Löbbe, GmbHG, 2. Aufl. 2013, § 19 Rz. 54; *Pentz* in Rowedder/Schmidt-Leithoff, GmbHG, 5. Aufl. 2012, § 19 Rz. 48; *Veil* in Scholz, GmbHG, 11. Aufl. 2012, § 19 Rz. 104; s. auch *Bayer* in Münch.Komm.AktG, 3. Aufl. 2008, § 66 Rz. 20.

90 Vgl. so *Märtens* in Münch.Komm.GmbHG, 1. Aufl. 2010, § 5 Rz. 262; *Veil* in Scholz, GmbHG, 11. Aufl. 2012, § 5 Rz. 108; *Fastrich* in Baumbach/Hueck, GmbHG, 20. Aufl. 2013, § 5 Rz. 53; *Roth* in Roth/Altmeppen, GmbHG, 7. Aufl. 2012, § 5 Rz. 64; *Schmidt-Leithoff* in Rowedder/Schmidt-Leithoff, GmbHG, 5. Aufl. 2012, § 5 Rz. 24; *Verse* in Henssler/Strohn, GesR, 2. Aufl. 2014, § 5 GmbHG Rz. 26.

stellen sind, in gleicher Weise für den Austausch des Sacheinlagegegenstandes gelten.[91]

Nach dem oben Gesagten dürfte u.E. auch der nachträgliche Austausch eines Sacheinlagegegenstandes gegen einen anderen Sacheinlagegegenstand jedenfalls dann unzulässig sein, wenn der Ersatzsacheinlagegegenstand schon aufgrund einer anderen *causa* in das Vermögen der GmbH geleistet wurde. Auch sonst ergeben sich die oben aufgezeigten Widersprüche zu den Zwecken der Publizität bei der Sacheinlage.[92] Dies kann insbesondere dann zur Gefährdung von Gläubigerinteressen führen, wenn die ausgetauschten Sacheinlagegegenstände nicht in gleicher Weise einen dauerhaften Wert verkörpern, sondern bei dem nachträglich ausgetauschten Gegenstand das Risiko eines Wertverlusts deutlich erhöht ist oder der Wertverlust über die Zeit in größerem Maße stattfindet, als bei dem zunächst eingelegten Gegenstand. Dieser Unterschied wird deutlich, wenn z.B. ein zunächst eingebrachtes Grundstück, bei dem ein Wertverlust über Jahre hinweg nicht zu erwarten ist, durch eine zunächst wertgleiche verderbliche Ware ausgetauscht wird, welche die GmbH nicht unmittelbar vermarkten kann. Damit trägt der austauschende Gesellschafter nicht mehr selbst persönlich das Risiko des Wertverlusts sondern wälzt dieses auf die GmbH ab. Geschieht der Austausch absprachegemäß und verdeckt schon in zeitlichem Zusammenhang mit der Gründung oder Kapitalerhöhung, wird von der h.M. eine Einlagenrückgewähr in der Form des Hin- und Herzahlens analog § 19 Abs. 5 GmbHG angenommen.[93] Auch die Leistung eines anderen Sacheinlagegegenstandes an Erfüllung statt ist unabhängig vom Wert des Gegenstandes wegen Verstoß gegen das Befreiungsverbot nicht zulässig.[95]

V. Fazit

Der BGH hatte 1996 zur Abmilderung der damaligen gravierenden Folgen einer verdeckten Sacheinlage eine Heilungsmöglichkeit durch Umwidmung der ursprünglichen Bargründung bzw. -kapitalerhöhung in eine Sachgründung bzw. -kapitalerhöhung entwickelt. Zum Schutz der Gläubigerinteressen musste lediglich die Vorgehensweise wie bei der offenen Sacheinlage einschließlich des Sacheinlagevorgangs und der Werthaltigkeitsprüfung auf den Zeitpunkt der Umwidmung quasi nachgeholt werden. Durch das *MoMiG* wurden in § 19 Abs. 4 GmbHG die Rechtsfolgen der verdeckten Sacheinlage erheblich verändert. Die Verträge über die Sacheinlage sowie die Rechtshandlungen zu ihrer Ausführung sind wirksam und der Wert des verdeckt eingelegten Sacheinlagegegenstandes wird auf die bare Einlageverpflichtung angerechnet. Daher besteht schon kein überzeugender Bedarf mehr für eine darüber hinausgehende übergesetzliche Heilung. Auch kann konstruktiv eine Umwidmung nicht einmal mehr annähernd so erfolgen, wie es der BGH 1996 vorgegeben hatte. Daher ist u.E. die Heilung einer verdeckten Sacheinlage nach der Eintragung im Handelsregister durch Umwidmung nicht mehr zulässig und bietet in der Praxis nur Scheinsicherheit. Aus diesen Überlegungen folgt weiter, dass nach Eintragung in das Handelsregister jetzt auch die freie Umwidmung einer Bareinlageverpflichtung in eine Sacheinlageverpflichtung außerhalb der Fallgruppe der verdeckten Sacheinlage genauso unzulässig ist, wie die Änderung der Vereinbarung über einen konkreten Sacheinlagegegenstand.

91 *Freitag/Riemenschneider* in Münch.Hdb.GesR, Bd. III: GmbH, 4. Aufl. 2012, § 9 Rz. 53; *Märtens* in Münch.Komm.GmbHG, 1. Aufl. 2010, § 5 Rz. 262; *Veil* in Scholz, GmbHG, 11. Aufl. 2012, § 5 Rz. 108.

92 S. *Ziemons* in BeckOK GmbHG, Stand: 1.3.2014, § 5 Rz. 218.

93 *Veil* in Scholz, GmbHG, 11. Aufl. 2012, § 19 Rz. 177; *Fastrich* in Baumbach/Hueck, GmbHG, 20. Aufl. 2013, § 19 Rz. 76; *Roth* in Roth/Altmeppen, GmbHG, 7. Aufl. 2012, § 19 Rz. 100; *Wicke*, GmbHG, 2. Aufl. 2011, § 19 Rz. 34; *Casper* in Ulmer/Habersack/Löbbe, GmbHG, 2. Aufl. 2013, § 19 Rz. 180: Hin- und Herzahlen theoretisch denkbar; a.A. *Mayer* in Widmann/Mayer, UmwR, 114. Erg.Lfg., Stand: Mai 2010, Anh. 5 Rz. 370 a.E.

95 *Märtens* in Münch.Komm.GmbHG, 1. Aufl. 2010, § 19 Rz. 62; *Fastrich* in Baumbach/Hueck, GmbHG, 20. Aufl. 2013, § 19 Rz. 28 mit Verweis auf KG Berlin, JW 1933, 1031.

*Eva-Maria Gottschalk, LL.M.**

Die Haftung von Geschäftsführern und Mitarbeitern der GmbH gegenüber Dritten für Produktfehler

Der Geschäftsführer einer GmbH ist Leitungsorgan der Gesellschaft mit großer Verantwortung. Diese Aufgabe bringt Haftungsrisiken mit sich. Im Rahmen der Haftung für fehlerhafte Produkte ist umstritten, inwieweit der Geschäftsführer selbst haftet oder ob ausschließlich die GmbH als eigene Rechtspersönlichkeit für Produktfehler einstehen muss. Nachdem der BGH sich wohl von seiner sog. Baustoff-Rechtsprechung (BGH v. 5.12.1989 – VI ZR 335/88, GmbHR 1990, 207) durch eine Entscheidung im Jahr 2012 entfernt hat (BGH v. 10.7.2012 – VI ZR 341/10, GmbHR 2012, 964), ist vieles wieder offen. Eine klare Linie in der Rechtsprechung ist bisher nicht ersichtlich. Erst recht gilt dies für das Schrifttum, in dem keine eindeutig vorherrschende Meinung auszumachen ist. Dies gilt sinngemäß für die Haftung von leitenden Mitarbeitern und Angestellten. Der Beitrag befasst sich mit den Voraussetzungen einer persönlichen Haftung des Geschäftsführers, leitender Mitarbeiter und Angestellter gegenüber außenstehenden Dritten im Fall von Produktfehlern.

I. Grundsatz: GmbH als originäre Trägerin der Verkehrspflichten

Im Rahmen der deliktischen Produkthaftung treffen die GmbH als Produzentin im Interesse der Konsumenten und sonstiger Dritter umfangreiche Verkehrspflichten.[1] Sie muss den Produktionsablauf so organisieren, überwachen und durch Kontrollvorkehrungen absichern, dass Fehler so

* *Eva-Maria Gottschalk, LL.M.* ist Rechtsanwältin bei BRANDI Rechtsanwälte Partnerschaft mbB in Gütersloh.

1 *Wagner* in Münch.Komm.BGB, 6. Aufl. 2013, § 823 Rz. 654 ff.;

weit als möglich vermieden oder jedenfalls entdeckt werden können (konstruktions- und fabrikationsbezogene Pflichten). Sie muss die Abnehmer vor Gefahren aus der Verwendung der Produkte warnen und über geeignete Gegenmaßnahmen aufklären (Instruktionspflicht). Des Weiteren trifft sie eine Produktbeobachtungspflicht, die u.a. die Information über nach dem Inverkehrbringen bekannt werdende Gefahren sowie die Vervollkommnung von Konstruktion und Produktion auf dem jeweiligen Stand der Technik bis hin zu Rückrufaktionen umfasst. Haftungsgrund der deliktischen Produkthaftung ist der Gedanke, dass derjenige, der gefährliche Produkte in den Verkehr bringt, alles zu tun hat, um eine Schädigung Dritter auszuschließen. Entspricht das Produkt nicht dieser Anforderung, so ist der Hersteller wegen Verletzung dieser Verkehrspflicht verantwortlich. Ein Produkt ist fehlerhaft, wenn es nicht die Sicherheit bietet, die unter Berücksichtigung aller Umstände berechtigterweise erwartet werden kann. Ein Produkt ist dagegen nicht fehlerhaft, wenn die von ihm ausgehenden Gefahren bekannt sind und in Kauf genommen werden.[2] Werden die in Bezug auf Produkte bestehenden Sorgfaltspflichten verletzt, so haftet die GmbH als Herstellerin gegenüber dem geschädigten Dritten gemäß § 823 Abs. 1 i.V.m. § 31 BGB analog auf Schadensersatz.[3]

Hiervon abzugrenzen ist die Produkthaftung im engeren Sinne nach dem *Produkthaftungsgesetz (ProdHaftG)*. Hier bleibt die Verantwortlichkeit aufgrund des Herstellerbegriffs in § 4 ProdHaftG deutlich hinter der Deliktshaftung zurück. Die Verantwortlichkeit ist stets unternehmensbezogen und schlägt nicht auf die Ebene der Mitarbeiter des Unternehmens durch. Dies gilt unabhängig davon, ob es sich um Mitglieder von Leitungsorganen oder um Arbeitnehmer handelt.[4] Die Produkthaftung nach dem *ProdHaftG* ist eine Haftung des herstellenden Unternehmens.[5] Daher scheidet hier eine Haftung der Geschäftsführer einer GmbH gegenüber Dritten aus.

Es ist das klassische Anliegen der deliktischen Produkthaftung, dem Benutzer Ersatz für Schäden zu geben, die durch fehlerhafte (gefährliche) Ware an anderen Rechtsgütern – also nicht dem fehlerhaften Produkt selbst – entstehen. Darunter fallen z.B. Schäden an anderen Maschinen, Warenbeständen, dem Fabrikgebäude oder einer sonstigen im Eigentum des Geschädigten stehenden Sache.[6]

Da die GmbH selbst nicht handeln kann, werden ihr die Handlungen der Geschäftsführer gemäß § 31 BGB analog zugerechnet. Im Zivilrecht treffen die Verkehrssicherungspflichten aus dem Herstellen und dem Inverkehrbringen gefährlicher Produkte regelmäßig die als Herstellerin auftretende juristische Person, d.h. die GmbH. Die GmbH unterliegt der deliktischen Produkthaftung aus § 823 Abs. 1 BGB.[7]

vgl. dazu *Hager* in Staudinger, BGB, Neubearb. 2009, § 823 Rz. E 11 ff.

2 *Hager* in Staudinger, BGB, Neubearb. 2009, § 823 Rz. F 11.

3 *Ziemons* in Oppländer/Trölitzsch, Praxishandbuch GmbH-Geschäftsführung, 2. Aufl. 2011, § 25 Rz. 2; *Medicus*, GmbHR 2002, 809 (813).

4 *Wagner* in Münch.Komm.BGB, 6. Aufl. 2013, § 4 ProdHaftG Rz. 5.

5 *Foerste/Graf von Westfalen*, Produkthaftungshandbuch, 3. Aufl. 2012, § 25 Rz. 2.

6 *Foerste/Graf von Westfalen*, Produkthaftungshandbuch, 3. Aufl. 2012, § 21 Rz. 25.

II. Geschäftsführer-Eigenhaftung aus Verkehrspflicht?

1. Streitig ist, ob bei einem Versagen der Geschäftsführer hinsichtlich der der GmbH obliegenden Verkehrspflichten neben derjenigen der GmbH auch eine Haftung der Geschäftsführer besteht. Wie vorstehend ausgeführt, sind Verkehrspflichten grundsätzlich von der GmbH als eigener Rechtspersönlichkeit zu beachten.[8] Die Verpflichtung des Geschäftsführers gegenüber der Gesellschaft aus der Organstellung oder dem Anstellungsvertrag kann nach zutreffender Ansicht für sich allein jedenfalls eine Verkehrs- oder Organisationspflicht generierende Garantenstellung des Geschäftsführers im Verhältnis zu Dritten nicht begründen.[9] Es lässt sich auch nicht konstruieren, der Geschäftsführer „übernehme" mit Vertragsschluss oder Annahme des Amtes oder tatsächlicher Wahrnehmung seiner Aufgaben gegenüber Dritten die originär der Gesellschaft im Außenverhältnis obliegenden Verkehrspflichten.[10] Die Verletzung einer Verkehrspflicht durch das schuldhafte Versäumnis ihres Organwalters wird allein der juristischen Person haftungsbegründend zugerechnet, ohne dass es dazu der Annahme einer deliktischen Eigenhaftung auch des säumigen Organwalters bedürfe (*„exklusive Verkehrspflichthaftung der juristischen Person"*).[11] § 31 BGB begründet auch dann eine Haftung der Gesellschaft, wenn der Geschäftsführer nicht den gesamten Haftungstatbestand selbst erfüllt. Bei den Verkehrspflichtfällen, in denen allein die juristische Person, d.h. die GmbH Pflichtenträger ist, führt die Verletzung dieser exlusiven Verkehrspflichten der juristischen Person durch das schuldhafte Verhalten ihres Organs allein zu einer Haftung der GmbH, ohne dass es dazu der Annahme einer deliktischen Eigenhaftung auch des säumigen Organwalters bedarf. Das Konzept des § 31 BGB erlaubt die selbständige Ableitung der Verkehrspflichthaftung juristischer Personen ohne eine zwingende „Anknüpfungstat" ihrer Organmitglieder.[12] Dass der Geschäftsführer einer GmbH ihr gegenüber zur ordnungsgemäßen Organisation und Koordination und somit zur Beachtung der der GmbH obliegenden Verkehrspflichten aufgerufen ist, führt allein noch nicht dazu, dass ihn diese gegenüber Dritten selbst treffen.[13] Im Ergebnis wird das Säumnis des Geschäftsführers der juristischen Person haftungsbegründend zugerechnet; die Pflicht der juristischen Person und das schuldhaft pflichtverletzende Verhalten des Organwalters werden zu einem Delikt, d.h. dem der juristischen Person, addiert.[14] Somit konzentrieren sich die Verkehrspflichten und die Haftung für deren Verletzung auf die juristische Person. Soweit als Folge der Verletzung von Verkehrspflichten der GmbH Schäden durch fehlerhafte Produkte an anderen Rechtsgütern entstehen, haftet hierfür zunächst einmal die GmbH und nicht ihre Geschäftsführer.

7 *Medicus*, GmbHR 2002, 809 (821).

8 *Kleindiek* in Lutter/Hommelhoff, GmbHG, 18. Aufl. 2012, § 43 Rz. 84.

9 Vgl. *Fleischer* in Münch.Komm.GmbHG, 1. Aufl. 2012, § 43 Rz. 350 f.; *Zöllner/Noack* in Baumbach/Hueck, GmbHG, 20. Aufl. 2013, § 43 Rz. 77.

10 *Zöllner/Noack* in Baumbach/Hueck, GmbHG, 20. Aufl. 2013, § 43 Rz. 77; *Krebs/Dylla-Krebs*, DB 1990, 1271 (1272).

11 *Kleindiek* in Lutter/Hommelhoff, GmbHG, 18. Aufl. 2012, § 43 Rz. 84; vgl. auch *Medicus*, GmbHR 2002, 809 (813).

12 *Kleindiek* in Lutter/Hommelhoff, GmbHG, 18. Aufl. 2012, § 43 Rz. 84.

13 *Zöllner/Noack* in Baumbach/Hueck, GmbHG, 20. Aufl. 2013, § 43 Rz. 77.

14 *Kleindiek* in Lutter/Hommelhoff, GmbHG, 18. Aufl. 2012, § 43 Rz. 84.

2. Einige Stimmen in der Literatur bejahen hingegen eine die Geschäftsführer persönlich treffende produktbezogene Verkehrspflicht, d.h. den Geschäftsleitern werden Pflichten zur ordnungsgemäßen Konstruktion, Fabrikation, Instruktion und Produktbeobachtung auferlegt.[15] Gegen diese Auffassung spricht jedoch, dass die Differenzierung zwischen Geschäftsführer und Gesellschaft nicht verkannt werden darf. Das Trennungsprinzip wird unterlaufen, wenn die der juristischen Person obliegenden Verkehrspflichten gleichgesetzt werden mit denen des Organmitglieds, das notwendiger Weise für die juristische Person handeln muss.[16] Aus der Handlungsmöglichkeit für die GmbH folgt nicht zwangsläufig die gleiche Pflicht gegenüber Dritten, wie sie der Gesellschaft gegenüber Dritten oder dem Geschäftsführer gegenüber der GmbH (§ 43 Abs. 2 GmbHG) obliegt. Schließlich ist Produzentin die GmbH, nicht der organschaftliche Vertreter, so dass ihm keine „Produzentenpflichten" auferlegt werden können. Dass er der GmbH gegenüber zur ordnungsgemäßen Organisation und Koordination und somit zur Beachtung der der GmbH obliegenden Verkehrspflichten aufgerufen ist, führt allein noch nicht dazu, dass ihn diese Pflichten gegenüber Dritten selbst treffen. Dem GmbH-Geschäftsführer kann jedenfalls nicht in Gleichsetzung mit den der Gesellschaft obliegenden Pflichten der Vorwurf der fehlerhaften Produktbeobachtung, Konstruktion, Fabrikation und Instruktion gemacht werden.[17] Somit begründen Gefahrenquellen im Aktivitätsbereich der Gesellschaft deliktische Verkehrspflichten der Gesellschaft, deren Verletzung allein zur Haftung der Gesellschaft gegenüber geschädigten Dritten führt. Das gilt auch im Rahmen der deliktischen Produkthaftung.[18]

3. Die eigenen Verkehrspflichten des Geschäftsführers im Außenverhältnis müssen vielmehr eigenständig begründet werden[19] und kommen nur in eng begrenzten Ausnahmefällen in Betracht, wenn die Tatbestandsvoraussetzungen der Verkehrspflicht gerade in seiner Person verwirklicht sind.[20] Der Geschäftsführer muss eine ihm persönlich obliegende Verkehrspflichten verletzt haben, die dann dazu führt hat, dass ein fehlerhaftes Produkt der GmbH Schäden an Rechtsgütern Dritter verursacht. Es ist mithin erforderlich, eine Garantenstellung des Geschäftsführers für die Verletzung der die GmbH treffenden Verkehrspflichten zu begründen.[21]

4. Es sprechen somit gute Argumente dafür, dass im Grundsatz zunächst ausschließlich die GmbH gegenüber Dritten im Fall der Verletzung von deliktischen Sorgfalts- und Verkehrspflichten haftet.[22] Wesentlicher Aspekt der Gründung einer GmbH ist die gemäß § 13 Abs. 2 GmbHG auf das Gesellschaftsvermögen beschränkte Haftung. Eine Außenhaftung des GmbH-Geschäftsführers ist im GmbH-Gesetz gerade nicht geregelt. Die Regelung zur Haftung der Geschäftsführer in § 43 Abs. 2 GmbHG sieht vielmehr vor, dass Geschäftsführer, die ihre Obliegenheiten verletzten, der Gesellschaft solidarisch für den entstandenen Schaden haften.

III. Geschäftsführer-Eigenhaftung gegenüber Dritten aufgrund Garantenstellung

1. Von dem Grundsatz der vorrangigen Einstandspflicht der GmbH wird in der Rechtsprechung dann eine Ausnahme gemacht, wenn mit den Pflichten aus der Organstellung gegenüber der Gesellschaft Pflichten einhergehen, die von dem Geschäftsführer nicht mehr nur für die Gesellschaft als deren Organ zu erfüllen sind, sondern die ihn aus besonderen Gründen persönlich gegenüber Dritten treffen.[23]

In der sog. Baustoff-Entscheidung des BGH hat der VI. Zivilsenat ausgeführt, dass die von der Gesellschaft zum Schutze absoluter Rechtsgüter zu beachtenden Pflichten auch ihren Geschäftsleiter *„in einer Garantenstellung aus den ihm übertragenen organisatorischen Aufgaben treffen"* und bei Verletzung dieser Pflichten seine *„deliktische Eigenhaftung"* auslösen.[24] In dem konkreten Fall hat der Senat eine Außenhaftung des Geschäftsführers bejaht, der es versäumt hatte, zur Vermeidung einer Kollision zwischen verlängertem Eigentumsvorbehalt eines Lieferanten mit dem Abtretungsverbot des Auftraggebers der Gesellschaft entsprechende organisatorische Maßnahmen zu treffen.[25] In dem Fall führte die schlechte Organisation einer Bauträger-GmbH dazu, dass der unter Eigentumsvorbehalt gelieferte Werkstoff bei Kunden der GmbH eingebaut wurde, ohne dass der damit einhergehende Eigentumsverlust des Lieferanten durch eine Abtretung der Werklohnforderung kompensiert wurde.

Nach Ansicht des VI. Zivilsenats des BGH können mit den rein gesellschaftsintern wirkenden Pflichten aus der Organstellung des Geschäftsführers weitere Pflichten einhergehen, die von ihm nicht mehr nur für die Gesellschaft als deren Organ zu erfüllen sind, sondern die ihn persönlich gegenüber dem Dritten treffen, weil er aufgrund organschaftlicher Zuweisung eine Garantenstellung zum Schutz fremder Schutzgüter i.S.d. § 823 Abs. 1 BGB, die ihre Träger der Einflusssphäre der GmbH anvertraut haben, innehat.[26] Aus der Zuständigkeit für Leitung und Organisation der Gesellschaft und der damit verbundenen persönlichen Einflussnahme auf die Gefahrenabwehr und Gefahrensteuerung erwachse eine persönliche Verantwortung des Geschäftsführers gegenüber Dritten.[27]

2. Die Baustoff-Entscheidung des BGH ist zu Recht in der Literatur zum Teil als zu weitgehend abgelehnt worden.[28]

15 *Foerste/Graf von Westfalen*, Produkthaftungshandbuch, 3. Aufl. 2012, § 25 Rz. 236.
16 *Spindler* in BeckOK BGB, Stand: 1.11.2013, § 823 Rz. 272.
17 *Heil/Russenschuck*, BB 1998, 1749 (1750); *Medicus*, GmbHR 2002, 809 (821).
18 *Kleindiek* in Lutter/Hommelhoff, GmbHG, 18. Aufl. 2012, § 43 Rz. 86.
19 *Fleischer* in Münch.Komm.GmbHG, 1. Aufl. 2012, § 43 Rz. 351.
20 *Kleindiek* in Lutter/Hommelhoff, GmbHG, 18. Aufl. 2012, § 43 Rz. 87.
21 *Heil/Russenschuck*, BB 1998, 1749 (1750); *Fleischer* in Münch.Komm.GmbHG, 1. Aufl. 2012, § 43 Rz. 351.
22 Vgl. *Hühner*, GRUR-Prax 2013, 459 (460).
23 BGH v. 5.12.1989 – VI ZR 335/88, GmbHR 1990, 207 (208) (sog. Baustoffentscheidung).
24 BGH v. 5.12.1989 – VI ZR 335/88, GmbHR 1990, 207 (208) (sog. Baustoffentscheidung).
25 *Fleischer* in Münch.Komm.GmbHG, 1. Aufl. 2012, § 43 Rz. 348; BGH v. 5.12.1989 – VI ZR 335/88, GmbHR 1990, 207.
26 BGH v. 5.12.1989 – VI ZR 335/88, GmbHR 1990, 207 (208) (sog. Baustoffentscheidung).
27 *Haas/Ziemons* in Michalski, GmbHG, 2. Aufl. 2010, § 43 Rz. 338a; BGH v. 5.12.1989 – VI ZR 335/88, GmbHR 1990, 207.
28 *Zöllner/Noack* in Baumbach/Hueck, 20. Aufl. 2013, § 43 Rz. 77; *Kleindiek* in Lutter/Hommelhoff, GmbHG, 18. Aufl. 2012, § 43 Rz. 89; *Westermann*, DNotZ 1991, 809 (816 ff.);

Gegen die Entscheidung ist eingewandt worden, dass diese zu einer persönlichen und gesamtschuldnerischen Haftung des Geschäftsführers der GmbH für praktisch alle Delikte im Unternehmen führe.[29] Nach der Baustoff-Entscheidung führt allein die Zuständigkeit für Leitung und Organisation der Gesellschaft dazu, dass dem Geschäftsführer eigene Verkehrssicherungspflichten obliegen. Dies hat zur Folge, dass eine deliktische Produkthaftung des Geschäftsführers leicht begründet werden kann. Die Entscheidung muss daher eng ausgelegt werden. Ferner bildet die Baustoff-Entscheidung kein überzeugendes Präjudiz für die Fälle aus dem Bereich der Produzentenhaftung. Bei der mangelhaften Produktinformation geht es nicht um das Fehlen eines organisierten Informationsaustauschs, sondern um die richtige Auswertung der vorhanden Informationen. Auch kann im Fall der Produkthaftung von einem „Anvertrauen" im Sinne der Entscheidung nicht gesprochen werden.[30]

Dass die durch den VI. Zivilsenat im Baustoff-Urteil aufgestellten Grundsätze zur Außenhaftung des GmbH-Geschäftsführers innerhalb des BGH nicht einstimmig befürwortet werden, zeigt ferner ein obiter dictum des für Gesellschaftsrecht zuständigen II. Zivilsenats.[31] Dieser gab zu bedenken, der Trennungsgrundsatz würde *„praktisch aus den Angeln gehoben"*, wenn die Verletzung der von Geschäftsführern und Vorstandsmitgliedern zu erfüllenden Aufsichtspflichten allgemein dazu führten, *„dass jeder Außenstehende, der dadurch mittelbar zu Schaden kommt, gegen die Organmitglieder selbst Ersatzansprüche geltend machen könnte"*.[32] Der II. Zivilsenat hat zu der Problematik nicht abschließend Stellung nehmen müssen, seine Distanz gegenüber der Baustoff-Rechtsprechung aber deutlich erkennen lassen.[33]

3. Zwischenzeitlich ist die Baustoff-Rechtsprechung durch eine neuere Entscheidung[34] – ebenfalls des VI. Zivilsenats – relativiert worden.[35] *Gärtner*[36] meint hierzu, dass die sog. Baustoff-Entscheidung bislang nicht ausdrücklich aufgehoben worden sei. Das neue Urteil lasse jedoch eine gewisse Tendenz erkennen, dass die Baustoff-Entscheidung heute anders beurteilt würde. Weitere Stimmen in der Literatur meinen, der BGH habe die Garantenstellung von Geschäftsleitern gegenüber Dritten gänzlich in Frage gestellt, in dem er diese schon im Ausgangspunkt lediglich im Innenverhältnis, also nur gegenüber der Gesellschaft selbst, gelten lassen will.[37]

Der VI. Zivilsenat des BGH hat in dieser Entscheidung aus dem Jahr 2012 betont, dass eine Außenhaftung gegenüber Dritten allein aufgrund der Stellung als Geschäftsführer der GmbH nicht in Betracht komme.[38] Die Pflicht zur ordnungsgemäßen Geschäftsführung und Einhaltung von gesetzlichen Pflichten bestehe nur gegenüber der Gesellschaft. Für eine Haftung gegenüber Dritten müssten besondere Umstände hinzutreten, z.B. ein eigenes deliktisches Handeln des Geschäftsführers oder eine besondere Garantenstellung.[39] Eine deliktische Produkthaftung kommt hiernach daher nur in Betracht, wenn der Geschäftsführer selbst alle Tatbestandsmerkmale der Produkthaftung verwirklicht oder sich aufgrund einer besonderen Garantenstellung verantworten muss. Allein aus der Stellung als Geschäftsführer einer GmbH ergebe sich jedoch keine Garantenpflicht gegenüber außenstehenden Dritten, eine Schädigung des Vermögens zu verhindern.[40] In der Entscheidung heißt es wie folgt:[41]

> „Nach der gefestigten Rechtsprechung des erkennenden und des II. Zivilsenats besteht die Pflicht des Geschäftsführers dafür Sorge zu tragen, dass sich die Gesellschaft rechtmäßig verhält und ihren gesetzlichen Verpflichtungen nachkommt, grundsätzlich nur der Gesellschaft gegenüber und nicht auch im Verhältnis zu außenstehenden Dritten. Denn die Bestimmungen des § 43 GmbHG regeln allein die Pflichten des Geschäftsführers aus seinem durch die Bestellung begründeten Rechtsverhältnis zur Gesellschaft. Sie dienen nicht dem Zweck, Gesellschaftsgläubiger vor den mittelbaren Folgen einer sorgfaltswidrigen Geschäftsleitung zu schützen. Wie sich aus § 43 Abs. 2 GmbHG ergibt, lässt eine Verletzung der Pflichten zur ordnungsgemäßen Geschäftsführung Schadensersatzansprüche nur der Gesellschaft, nicht hingegen der Gläubiger, entstehen."

Für die Annahme, der BGH kehre sich von seiner bisherigen Baustoff-Entscheidung ab, spricht ferner ein Urteil vom 18.6.2014.[42] In dem Verfahren ging es um die Frage, inwieweit der Geschäftsführer einer GmbH für unlautere Wettbewerbshandlungen der von ihm vertretenen GmbH haftet. Auch in dieser Entscheidung hat der BGH herausgestellt, dass allein die Organstellung und die allgemeine Verantwortlichkeit für den Geschäftsbetrieb keine Verpflichtung des Geschäftsführers gegenüber außenstehenden Dritten, Wettbewerbsverstöße zu verhindern, begründet. Die dem Geschäftsführer nach § 43 Abs. 1 GmbHG obliegende Pflichten zur ordnungsgemäßen Geschäftsführung obliegt ihm nur gegenüber der GmbH und nicht gegenüber außenstehenden Dritten.[43] Der Geschäftsführer hafte nur dann für unlautere Wettbewerbshandlungen der von ihm vertretenen Gesellschaft, wenn er daran entweder durch positives Tun beteiligt ist oder er die Wettbewerbsverstöße aufgrund einer nach allgemeinen Grundsätzen des Deliktsrechts bestehenden Garantenstellung hätte verhindern müssen.[44] *Hohmuth* meint, dass der BGH seine bisherige Rechtsprechung zur Außenhaftung des Geschäftsführers in begrüßenswerter Weise eingegrenzt und präzisiert habe, so dass auch er wohl von einer Abkehr von der Baustoff-Entscheidung ausgeht.[45]

4. Somit haftet der Geschäftsführer nicht allein aufgrund seiner Stellung als Repräsentant der GmbH. Eine Eigenhaftung des Geschäftsführers ist nur gerechtfertigt, wenn ein konkretes, Vertrauen bildendes Verhalten des Geschäftsführers vorliegt, durch das er eine Art Garantenstellung übernimmt oder als Sachwalter tätig wird.[46] Die vom

Kort, DB, 1990, 921 (923); *Krebs/Dylla-Krebs*, DB 1990, 1271 (1273).

29 *Lutter*, DB 1994, 129 (132); *Reese*, DStR 1995, 688 (689).

30 *Medicus*, GmbHR 2002, 809 (815).

31 *Hühner*, GRUR-Prax 2013, 459 (460); *Haas/Ziemons* in BeckOK GmbHG, Stand: 1.3.2014, § 43 Rz. 417.2; *Reese*, DStR 1995, 688 (689).

32 BGH v. 13.4.1994 – II ZR 16/93, GmbHR 1994, 390 (393).

33 *Goette*, DStR 1998, 1308 (1313); *Kleindiek* in Lutter/Hommelhoff, GmbHG, 18. Aufl. 2012, § 43 Rz. 82.

34 BGH v. 10.7.2012 – VI ZR 341/10, GmbHR 2012, 964.

35 *Schirmer*, NJW 2012, 3398 (3400).

36 *Gärtner*, BB 2013, 2242 (2244).

37 *Nietsch*, CCZ 2013, 192.

38 BGH v. 10.7.2012 – VI ZR 341/10, GmbHR 2012, 964.

39 BGH v. 10.7.2012 – VI ZR 341/10, GmbHR 2012, 964, Rz. 23 f.

40 BGH v. 10.7.2012 – VI ZR 341/10, GmbHR 2012, 964, Rz. 21.

41 BGH v. 10.7.2012 – VI ZR 341/10, GmbHR 2012, 964, Rz. 23.

42 BGH v. 18.6.2014 – I ZR 242/12, GmbHR 2014, 977.

43 BGH v. 18.6.2014 – I ZR 242/12, GmbHR 2014, 977, Rz. 23.

44 BGH v. 18.6.2014 – I ZR 242/12, GmbHR 2014, 977, Rz. 17, 31 f.

45 *Hohmuth,* GmbHR 2014, 1249 (1253).

46 *Diekmann/Marsch-Barner* in Münch.Hdb.GesR, Bd. III: GmbH, 4. Aufl. 2012, § 46 Rz. 71; *Kleindiek* in Lutter/Hommel-

BGH verlangte Garantenstellung und die daraus resultierende Garantenpflicht sind nur in Sondersituationen anzunehmen.

5. Fraglich ist somit, welche Umstände zu einer Garantenstellung des Geschäftsführers führen können.

a) Eine Garantenstellung des Geschäftsführers ergibt sich nicht aus § 130 OWiG. Danach begeht der Inhaber eines Unternehmens eine Ordnungswidrigkeit, wenn er vorsätzlich oder fahrlässig die Aufsichtsmaßnahmen unterlässt, die erforderlich sind, um in dem Betrieb oder Unternehmen Zuwiderhandlungen gegen Pflichten zu verhindern, die den Inhaber als solchen treffen und deren Verletzung mit Strafe oder Geldbuße bedroht ist. Maßgeblich ist also die Organisationsherrschaft des Geschäftsführers für seine Verantwortlichkeit. Allerdings sagt diese Vorschrift nichts über die Haftungsgrundlage im Außenverhältnis aus. § 130 Abs. 1 OWiG begründet allein eine Organisations- und Aufsichtspflicht des Geschäftsführers im Rahmen des Ordnungswidrigkeitenrechts und somit keine eigenen Verkehrspflichten des Geschäftsführers im Außenverhältnis.[47]

b) Hinsichtlich der Frage einer Garantenstellung aufgrund der Organisationsherrschaft eines Geschäftsführers hat das OLG Schleswig im Jahr 2011 entschieden, dass die Verletzung von Organisationspflichten des Geschäftsführers einer GmbH grundsätzlich nur zu einer Haftung der Gesellschaft führen. Eine Eigenhaftung des Geschäftsführers käme ausnahmsweise allenfalls in Betracht, wenn der Geschäftsführer den Betrieb in einer Weise organisiert hätte, bei der Eigentumsverletzungen Dritter unweigerlich auftreten müssen.[48] Das OLG Schleswig war erkennbar um eine Eingrenzung des Anwendungsbereichs der mittelbaren deliktischen Haftung von Geschäftsführern für Rechtsgutsverletzungen zulasten Dritter bemüht. Das Urteil macht deutlich, wie wichtig es ist, dass Geschäftsführer Unternehmensstrukturen einrichten, die es ermöglichen, das Handeln der Mitarbeiter auf seine Rechtmäßigkeit hin zu überwachen und Schwachstellen in der Organisation frühzeitig zu erkennen und entsprechend zu beheben.[49] Somit kann die bloße Zuständigkeit für organisatorische Aufgaben einen Geschäftsführer nicht zum Garanten machen, zumal er infolge seiner umfassenden Organisationspflicht – zumindest bei einer theoretischen Betrachtung ex post – nahezu immer für einen Organisationsmangel einstehen müsste.[50]

Das OLG Stuttgart meint hingegen in einem Beschluss aus dem Jahr 2008, dass bei mittelbaren Verletzungen durch Leiter von Betrieben und Organen wegen Nichterfüllung einer Verkehrspflicht der Tatbestand einer unerlaubten Handlung dann erfüllt sei, wenn die Betriebsleiter bzw. Organe nicht die notwendigen organisatorischen Maßnahmen getroffen haben, um Schaden abzuwenden.[51] Hiernach kann bereits die Verletzung von Organisationspflichten des Geschäftsführers zu einer deliktischen Produkthaftung führen. Das OLG Stuttgart zieht zur Begründung seiner Entscheidung jedoch die zwischenzeitlich wohl überholte Baustoff-Entscheidung heran.

Zutreffend dürfte daher folgende in der Literatur vertretene Auffassung sein: Gefahrenquellen im Aktivitätsbereich der Gesellschaft begründen deliktische Verkehrspflichten der Gesellschaft, deren Verletzung allein zur Haftung der Gesellschaft führen.[52] Aus solchen Verkehrspflichten resultieren zwar Organisations- und Überwachungspflichten der Geschäftsführer, aber diese bestehen nur gegenüber der Gesellschaft und nicht gegenüber Dritten.[53] Das Organ hat zwar kraft seiner Organisationsherrschaft die Möglichkeit, Rechtsgutverletzungen zu verhindern. Die bloße Möglichkeit der Verhinderung reicht jedoch nicht aus. Erforderlich ist vielmehr eine Rechtspflicht zur Erfolgsabwendung. Eine solche Pflicht besteht in der Regel nur im Innenverhältnis.[54] Ein Verstoß gegen Organisationspflichten des Geschäftsführers führt nicht zu einer Haftung gegenüber Dritten.[55] Nach zutreffender Ansicht kann eine deliktische Produkthaftung des Geschäftsführers gegenüber Dritten somit nicht auf der Basis einer Verletzung von Organisationspflichten begründet werden.

c) Fraglich ist, ob die Kenntnis des Geschäftsführers hinsichtlich fehlerhafter Produkte zu einer Garantenpflicht führt. Hierzu wird die überzeugende Auffassung vertreten, dass eine Eigenhaftung des Geschäftsführers zu bejahen sei, wenn dieser Kenntnis von Gefährdungen oder gefahrbegründenden Umständen durch Produkte der GmbH erhält und die zumutbare Möglichkeit hat, weitere Schäden zu verhindern.[56] Ab dem Zeitpunkt der Kenntniserlangung trifft ihn persönlich eine Pflichtigkeit gegenüber Dritten. Unterlässt er dann geeignete Maßnahmen – z.B. einen Rückruf, Warnhinweise oder auch weitere Maßnahmen der Aufklärung –, so haftet er auch gegenüber Dritten angesichts einer sich aus den „besonderen Gründen" ergebenden Garantenstellung. Dies folge aus der Kumulation aus Kenntnis von der Gefahr und Möglichkeit zu deren Abwehr, und nicht aus der einfachen Möglichkeit der Organisation und Koordination oder aus einer grundsätzlich bestehenden Verkehrspflicht gegenüber der Allgemeinheit.[57] Eine Garantenstellung des Geschäftsführers kommt nur in eng begrenzten Ausnahmefällen in Betracht, etwa dort, wo er durch eigene Aktivität eine Quelle erhöhter Gefahr schafft oder wo er als Bewahrungs- bzw. Beschützergarant auftritt.[58]

Eine Handlungspflicht kann nur denjenigen Geschäftsführern auferlegt werden, denen auch die zur Schadensabwendung oder zumindest -verringerung zumutbare Möglichkeit gegeben ist; anderenfalls würde etwas Unmögliches von ihnen verlangt. Entscheidend für die persönliche Einstandspflicht des Geschäftsführers ist seine positive

hoff, GmbHG, 18. Aufl. 2012, § 43 Rz. 87; *Terlau/Hürten* in Römermann (Hrsg.), MAH GmbH, 3. Aufl. 2014, § 10 Rz. 210.

47 *Heil/Russenschuck*, BB 1998, 1749 (1751); *Kleindiek* in Lutter/Hommelhoff, GmbHG, 18. Aufl. 2012, § 43 Rz. 87.

48 OLG Schleswig v. 29.6.2011 – 3 U 89/10, GmbHR 2011, 1143 m. Komm. *Blöse*.

49 *von Woedtke*, NZG 2013, 484 (488).

50 *Heil/Russenschuck*, BB 1998, 1749 (1750); *Gärtner*, BB 2013, 2242 (2244); *Lutter*, DB 1994, 129 (132); *Zöllner/Noack* in Baumbach/Hueck, 20. Aufl. 2013, § 43 Rz. 77.

51 OLG Stuttgart v. 29.4.2008 – 5 W 9/08, NJW 2008, 2514 f.

52 *Kleindiek* in Lutter/Hommelhoff, GmbHG, 18. Aufl. 2012, § 43 Rz. 86.

53 *Kleindiek* in Lutter/Hommelhoff, GmbHG, 18. Aufl. 2012, § 43 Rz. 86; *Zöllner/Noack* in Baumbach/Hueck, GmbHG, 20. Aufl. 2013, § 43 Rz. 77; *Krebs/Dylla-Krebs*, DB 1990, 1271 (1274).

54 *Hühner*, GRUR-Prax 2013, 459 (461).

55 *Lutter*, DB 1994, 129 (133).

56 *Heil/Russenschuck*, BB 1998, 1749 (1753).

57 *Heil/Russenschuck*, BB 1998, 1749 (1753); *Kleindiek* in Lutter/Hommelhoff, GmbHG, 18. Aufl. 2012, § 43 Rz. 88; *Uwe H. Schneider* in Scholz, GmbHG, 11. Aufl. 2014, § 43 Rz. 338; vgl. auch *Reese*, DStR 1995, 688 (689).

58 *Kleindiek* in Lutter/Hommelhoff, GmbHG, 18. Aufl. 2012, § 43 Rz. 87.

Kenntnis oder sein bewusstes Sich-Verschließen vor der Kenntnis von Gefährdungen oder gefahrbegründenden Umständen. Denn erst wenn eine Schadensmeldung bei der GmbH eingeht, aus der die Befürchtung weiterer Gefährdungen zu folgern ist, muss sich der Geschäftsführer zur Überprüfung des Produkts veranlasst sehen und erforderliche Maßnahmen treffen. Ohne diese Kenntnis kann ihm nicht der Vorwurf unterlassener Maßnahmen gemacht werden, denn erst die Kenntnis von den gefahrbegründenden Tatsachen und ein Unterlassen gebotener Maßnahmen stellt sein Handeln einem positiven deliktischen Tun gleich. Dies ist auch kein Widerspruch zu den §§ 13 Abs. 2, 43 Abs. 2 GmbHG, wonach im Außenverhältnis allein die Gesellschaft Haftende ist. Denn erst wenn der Geschäftsführer den Willen zum Untätigbleiben in Kenntnis aller gefahrbegründenden Umstände manifestiert hat, trifft ihn die persönliche Verantwortlichkeit gegenüber dem gefährdeten Dritten.[59]

d) Im Ergebnis gilt Folgendes: Eine Inanspruchnahme der GmbH-Geschäftsführer für die durch Produktfehler entstandenen Schäden kann mithin weder aus einer produkthaftungsrechtlichen Verantwortlichkeit, wie sie für die GmbH besteht, noch aus der gesellschaftsrechtlichen Stellung des Geschäftsführers abgeleitet werden. Die Organisationspflicht gegenüber der Gesellschaft führt nicht zu einer Garantenstellung gegenüber den geschädigten Dritten. Eine Garantenpflicht (z.B. zum Rückruf, zu einem Warnhinweis oder zu weiteren Aufklärungsmaßnahmen) kann sich allenfalls dann ergeben, wenn der Geschäftsführer von den Gefährdungen durch ein fehlerhaftes Produkt Kenntnis erhält oder sich bewusst vor der Kenntnis verschließt und trotz Möglichkeit und Zumutbarkeit nichts unternimmt.

IV. Außenhaftung des Geschäftsführers aus eigener unerlaubter Handlung

1. Begeht der Geschäftsführer einer GmbH bei der Ausübung seiner Leitungs- und Führungsaufgaben als Täter, Gehilfe oder Anstifter eine unerlaubte Handlung i.S.v. § 823 Abs. 1 BGB und wird hierdurch ein Dritter geschädigt, so haftet er persönlich. Voraussetzung hierfür ist, dass alle objektiven und subjektiven Tatbestandsvoraussetzungen in seiner Person verwirklicht sind.[60] Zwar handelt der Geschäftsführer einer GmbH im Rahmen seines Aufgabenkreises als organschaftlicher Vertreter der juristischen Person, so dass diese nach § 31 BGB für Schäden haftet, die er in Ausführung der ihm zustehenden Verrichtungen einem Dritten zufügt. Dieser Grundsatz schließt jedoch eine daneben bestehende eigene Haftung des Geschäftsführers nicht aus, wenn er persönlich den Schaden durch eine unerlaubte Handlung herbeigeführt hat.[61] Somit haftet der Geschäftsführer außenstehenden Dritten für eigenhändig herbeigeführte Schäden, wenn er einen Delikttatbestand in eigener Person pflichtwidrig und schuldhaft erfüllt hat.[62] Im Rahmen der deliktischen Produkthaftung besteht die Pflicht zu sorgfältigem Verhalten in den Bereichen Konstruktion, Fabrikation, Instruktion und Produktbeobachtung. Die Haftung für Produktfehler ist eine Haftung für objektive Sorgfaltswidrigkeit.[63] Die allgemeinen Grundsätze über den Umfang deliktischer Sorgfaltspflichten gelten auch im Bereich der Warenherstellung und -distribution. Danach ist absolute Sicherheit nicht zu gewährleisten und nicht jede technisch mögliche Sorgfaltsvorkehrung praktisch umzusetzen, sondern der zu prästierende Sicherheitsstandard ist auf das Mögliche und Zumutbare begrenzt. Es sind diejenigen Sorgfaltsmaßnahmen zu ergreifen, deren Kosten geringer sind als die Summe der Schäden, die durch sie vermieden werden.[64] Soweit der Geschäftsführer selbst gegen ihm persönlich – und nicht bloß der GmbH als Herstellerin - obliegende Sorgfaltspflichten verstößt und dadurch Schäden durch fehlerhafte Produkte entstehen, haftet er hierfür im Rahmen der deliktischen Produkthaftung.

2. Nach § 823 Abs. 2 BGB besteht eine Haftung, wenn gegen ein den Schutz eines anderen bezweckendes Gesetz verstoßen wird. Eine Haftung des Geschäftsführers kommt daher dann in Betracht, wenn er selbst Adressat eines Schutzgesetzes ist und dieses verletzt.[65] Fraglich ist, welche Vorschriften bei der Unterlassung von Warnungen vor Produktfehlern als verletzte Schutzgesetze in Betracht kommen.

a) Gemäß § 43 Abs. 2 GmbHG haften Geschäftsführer, die ihre Obliegenheiten verletzen, der Gesellschaft für den entstandenen Schaden. Eine Haftung gegenüber Dritten aus § 43 Abs. 2 GmbHG unmittelbar kommt nicht in Betracht; auch nicht als Schutzgesetzverletzung über § 823 Abs. 2 i.V.m. § 43 Abs. 2 GmbHG. § 43 Abs. 1 GmbHG, wonach die Geschäftsführer in Angelegenheiten der Gesellschaft die Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmannes anzuwenden haben, ist kein Schutzgesetz zugunsten Dritter i.S.v. § 823 Abs. 2 BGB.[66]

b) Nach § 130 OWiG handelt ordnungswidrig, wer als Inhaber eines Betriebs oder eines Unternehmens vorsätzlich oder fahrlässig Aufsichtsmaßnahmen unterlässt, die erforderlich sind, um in dem Betrieb oder Unternehmen Verstöße gegen Strafvorschriften oder Ordnungswidrigkeitstatbestände, die an sich den Inhaber treffen, zu verhindern. Voraussetzung für die Strafverfolgung als Ordnungswidrigkeit ist, dass eine solche Zuwiderhandlung tatsächlich begangen worden ist und dies durch gehörige Aufsicht hätte verhindert werden können. In der GmbH treffen den Geschäftsführer diese Aufsichtspflichten. Die GmbH als Betriebs- und Unternehmensinhaberin kann nach § 30 OWiG ordnungsrechtlich belangt werden. Die Verantwortlichkeit des Geschäftsführers ergibt sich aus § 9 Abs. 1 Nr. 1 OWiG.[67]

Nach herrschender Meinung ist § 130 OWiG jedoch kein Schutzgesetz i.S.v. § 823 Abs. 2 BGB.[68] Eine zivilrechtliche Außenhaftung des Geschäftsführers einer GmbH auf

59 *Heil/Russenschuck*, BB 1998, 1749 (1753).

60 *Uwe H. Schneider* in Scholz, GmbHG, 11. Aufl. 2014, § 43 Rz. 321.

61 BGH v. 12.3.1996 – VI ZR 90/95, GmbHR 1996, 453 (454).

62 *Kleindiek* in Lutter/Hommelhoff, GmbHG, 18. Aufl. 2012, § 43 Rz. 79; *Kort*, DB, 1990, 921 (921).

63 *Wagner* in Münch.Komm.BGB, 6. Aufl. 2013, § 823 Rz. 642.

64 *Wagner* in Münch.Komm.BGB, 6. Aufl. 2013, § 823 Rz. 645.

65 *Kleindiek* in Lutter/Hommelhoff, GmbHG, 18. Aufl. 2012, § 43 Rz. 80.

66 *Uwe H. Schneider* in Scholz, GmbHG, 11. Aufl. 2014, § 43 Rz. 328; *Terlau/Hürten* in Römermann (Hrsg.), MAH GmbH, 3. Aufl. 2014, § 10 Rz. 11; BGH v. 10.7.2012 – VI ZR 341/10, GmbHR 2012, 964, Rz. 22 ff.; *Kort*, DB, 1990, 921 (923).

67 *Zöllner/Noack* in Baumbach/Hueck, 20. Aufl. 2013, § 43 Rz. 85.

68 BGH v. 13.4.1994 – II ZR 16/93, GmbHR 1994, 390 (393); *Terlau/Hürten* in Römermann (Hrsg.), MAH GmbH, 3. Aufl. 2014, § 10 Rz. 223; *Uwe H. Schneider* in Scholz, GmbHG, 11. Aufl. 2014, § 43 Rz. 330.

der Basis von § 823 Abs. 2 BGB i.V.m. § 130 OWiG wird abgelehnt, da dies der Haftungsregelung nach § 831 BGB widerspräche, der – wie §§ 130, 30 OWiG im Ordnungsrecht – die Organisations- und Aufsichtsverantwortlichkeit allein der Gesellschaft auferlegt, nicht aber im Außenverhältnis deren Geschäftsführern.[69] Somit zieht ein Verstoß gegen Aufsichtspflichten i.S.v. § 130 OWiG keine Außenhaftung des Geschäftsführers wegen unerlaubter Handlung gemäß § 823 Abs. 2 BGB nach sich.

c) Eine persönliche Haftung von Geschäftsführern aus § 823 Abs. 2 BGB kann sich aus der Verletzung spezialgesetzlicher Schutzvorschriften ergeben.[70] Das 1997 erlassene *Produktsicherheitsgesetz* ist ein Schutzgesetz i.S.v. § 823 Abs. 2 BGB.[71] Seit dem 1.12.2011 ist ein neues *Produktsicherheitsgesetz* in Kraft getreten, das wohl ebenso als Schutzgesetz zu qualifizieren ist. Nach § 39 Abs. 1 Nr. 4 ProdSG handelt ordnungswidrig, wer entgegen § 6 Abs. 4 S. 1 ProdSG die zuständige Marktüberwachungsbehörde nicht richtig, nicht vollständig oder nicht rechtzeitig darüber unterrichtet, dass ein Verbraucherprodukt, das er auf dem Markt bereit gestellt hat, ein Risiko für die Sicherheit und Gesundheit von Personen darstellt. Die Vorschrift greift daher nur bei drohenden Personenschäden. § 6 Abs. 4 ProdSG stellt auf Hersteller eines Produkts, Einführern von Produkten und Bevollmächtigte ab. Bevollmächtigter ist jede im Europäischen Wirtschaftsraum ansässige natürliche oder juristische Person, die der Hersteller schriftlich beauftragt hat, in seinem Namen bestimmte Aufgaben wahrzunehmen, um seiner Verpflichtung nach der einschlägigen Gesetzgebung der Europäischen Union zu erfüllen (§ 2 Nr. 6 ProdSG).

Geschäftsführer einer Hersteller-GmbH sind weit überwiegend wohl keine Bevollmächtigen im Sinne der Vorschrift. Somit scheidet eine Haftung der Geschäftsführer aus § 823 Abs. 2 BGB i.V.m. den Vorschriften des *Produktsicherheitsgesetzes* in der Regel aus.

V. Haftung der Geschäftsführer für unerlaubte Handlungen von Mitarbeitern?

Der Geschäftsführer hat im Grundsatz nicht für die unerlaubten Handlungen seiner nachgeordneten Mitarbeiter einzustehen. Die Mitarbeiter sind nicht seine Verrichtungsgehilfen i.S.v. § 831 BGB.[72] Liegen Schäden vor, die ihren Ursprung in pflichtwidrigen Handlungen oder Unterlassungen von Arbeitnehmern der GmbH finden, so scheidet eine Einstandspflicht des Geschäftsführers aus, da Geschäftsherr i.S.v. § 831 BGB die Gesellschaft und nicht deren Geschäftsführer ist.[73] Im Bereich der Produkthaftung wird in der Regel eine Haftungsübernahme durch weisungsabhängige Arbeitnehmer abgelehnt. Der Arbeitnehmer schuldet vielmehr nur seinem Arbeitgeber sorgfältige Arbeit.[74] Die pflichtwidrige Handlung des Arbeitnehmers wird somit der GmbH, die seine Arbeitgeberin und somit Geschäftsherrin i.S.v. § 831 BGB ist und nicht dem Geschäftsführer zugerechnet.

Der Grundsatz individueller Verantwortlichkeit besteht auch im Unternehmen. Daher kann für den Geschäftsführer eine Haftung gegenüber Dritten wegen unzureichender Überwachung und Organisation der Angestellten und der Produktion nicht befürwortet werden, denn eine solche Haftung kraft Organisationsherrschaft würde dazu führen, dass er im Ergebnis auch für unerlaubte Handlungen von Mitarbeitern einstehen müsste, was zu einer Umgehung des § 831 BGB führen würde.[75]

VI. Haftung der Geschäftsführer auf der Grundlage des Produkthaftungsgesetzes

1. Nach § 1 ProdHaftG haftet der Hersteller eines fehlerhaften Produkts bei Personen- und Sachschäden auf Schadensersatz. Zurechnungssubjekte sind neben den End-, Teil- und Grundstoffherstellern, die den eigentlichen Produktionsprozess kontrollieren, auch Quasi-Hersteller, Importeure, subsidiär sogar Lieferanten, die lediglich in den Vertrieb des Produkts eingeschaltet sind. Das *ProdHaftG* geht insoweit wesentlich über die deliktische Produkthaftung hinaus, denn Quasi-Hersteller, Importeur und Händler haften nicht nach § 823 Abs. 1 BGB. Andererseits bleibt sie hinter dieser zurück, indem nach dem *ProdHaftG* allein der Unternehmer oder das Unternehmen haftet, nicht jedoch leitende Mitarbeiter, Gesellschafter oder Organe.[76] Im Ergebnis trifft die verschuldensunabhängige, als Gefährdungshaftung ausgestaltete Haftung nur die GmbH als Herstellerin. Eine, wenn auch nur subsidiäre, Haftung des Geschäftsführers nach den Vorschriften des *ProdHaftG* ist ausgeschlossen. § 15 Abs. 2 ProdHaftG stellt lediglich klar, dass eine Haftung aufgrund anderer Vorschriften, z.B. nach §§ 823 ff. BGB, unberührt bleibt.[77]

2. Eine Haftung des Geschäftsführers aus unerlaubter Handlung gemäß § 823 Abs. 2 BGB i.V.m. Vorschriften des *ProdHaftG* scheidet ebenso aus, da der Geschäftsführer nicht Adressat dieses Gesetzes ist, so dass ihm ein Verstoß gegen das *ProdHaftG* nicht zur Last gelegt werden kann.[78]

VII. Produkthaftung von leitenden Angestellten und Mitarbeitern

1. Soweit Mitarbeiter eines Unternehmens vorsätzlich und unmittelbar Rechtsgutsverletzungen vornehmen, haften sie für diese.[79] Insoweit gilt nichts anderes als für Geschäftsführer, die alle Tatbestandmerkmale einer unerlaubten Handlung erfüllen.

Soweit Mitarbeiter mittelbare Rechtsgutverletzungen begehen bzw. Verkehrssicherungspflichten verletzen, ist umstritten, ob diese nach den Regeln der deliktischen Produkthaftung hierfür einstehen müssen. Erstmals im Jahr 1975 ließ der BGH in der sog. *Spannhülsen-Entscheidung* den Geschäftsleiter einer KG persönlich nach den Grundsätzen der deliktischen Produzentenhaftung einstehen, was teilweise mit den Besonderheiten des Falls, nämlich der

69 *Zöllner/Noack* in Baumbach/Hueck, 20. Aufl. 2013, § 43 Rz. 85.
70 *Terlau/Hürten* in Römermann (Hrsg.), MAH GmbH, 3. Aufl. 2014, § 10 Rz. 247.
71 *Nickel/Kaufmann*, VersR 1998, 948 ff.
72 *Uwe H. Schneider* in Scholz, GmbHG, 11. Aufl. 2014, § 43 Rz. 323; *Zöllner/Noack* in Baumbach/Hueck, 20. Aufl. 2013, § 43 Rz. 87; OLG Schleswig v. 29.6.2011 – 3 U 89/10, GmbHR 2011, 1143 (1145) m. Komm. *Blöse*.
73 *Heil/Russenschuck*, BB 1998, 1749 (1749).
74 *Hager* in Staudinger, BGB, Neubearb. 2009, § 823 Rz. F 34.
75 *Heil/Russenschuck*, BB 1998, 1749 (1751); *Goette*, DStR 1998, 1308 (1313).
76 *Katzenmeier* in Dauner-Lieb/Langen, BGB, 2. Aufl. 2012, § 4 ProdHaftG Rz. 1.
77 *Ziemons* in Oppländer/Trölitzsch, Praxishandbuch GmbH-Geschäftsführung, 2. Aufl. 2011, § 25 Rz. 6 f.
78 *Ziemons* in Oppländer/Trölitzsch, Praxishandbuch GmbH-Geschäftsführung, 2. Aufl. 2011, § 25 Rz. 7.
79 *Wagner* in Münch.Komm.BGB, 6. Aufl. 2013, § 823 Rz. 115; *Spindler* in BeckOK BGB, Stand: 1.11.2013, § 823 Rz. 276.

kapitalmäßigen Beteiligung als Kommanditist am Herstellerunternehmen, gerechtfertigt wurde. Im Leitsatz der Entscheidung heißt es wie folgt:[80]

> Die bezüglich des Herstellers eines gefährlichen Produkts entwickelten Grundsätze über die Umkehr der Beweislast können auch zu Lasten von Personen Anwendung finden, die neben dem Hersteller haften und in dessen Produktionsbereich als Produktionsleiter eine herausgehobene und verantwortliche Stellung innehaben.

Somit wurden die deliktischen Produkthaftungsregeln auf Mitarbeiter in herausgehobener und verantwortlicher Stellung erstreckt. Die Entscheidung ist in der Literatur jedoch auf Kritik gestoßen.[81]

2. Nach der Auffassung von *Medicus* hat der BGH in einer weiteren Entscheidung aus dem Jahr 1991 sich dann zu einer Beschränkung der Produkthaftung auf den Unternehmer bekannt.[82] In dem dort beschriebenen Fall waren der Ehemann als Inhaber einer Gastwirtschaft und die Ehefrau als dort tätige Köchin wegen der schädlichen Folgen einer verdorbenen Mahlzeit verklagt worden. Aus vermutetem Verschulden verurteilt worden ist nur der Ehemann. Dagegen blieb die Klage gegen die Ehefrau erfolglos, obwohl diese die Mahlzeit zubereitet hatte. Insoweit fehlte der Verschuldensnachweis. Anschließend wird zwar als mögliche Ausnahme die vorstehend dargestellte *Spannhülsen-Entscheidung*[83] erwähnt, doch wird dabei auf die zusätzliche kapitalmäßige Beteiligung des Produktionsleiters an dem Herstellerunternehmen abgestellt.[84]

3. Mit einer Entscheidung aus dem Jahr 2000 ging der BGH vermeintlich von einer Außenhaftung des Führungspersonals einer juristischen Person aus. In dieser sog. *Kindertee-Entscheidung* befasste sich der VI. Zivilsenat mit den Verjährungsvoraussetzungen von Schadensersatzansprüchen bei mehreren Gesamtschuldnern, die Mitglieder des Vorstands, Prokuristen und Abteilungsleiter des Unternehmens waren.[85] Aus der Entscheidung ist in der Literatur zum Teil geschlussfolgert worden, dass der BGH ganz selbstverständlich von einer Außenhaftung des Führungspersonals einer juristischen Person und seiner leitenden Mitarbeiter ausgehe.[86] Hierzu hat die Vorsitzende Richterin am BGH, *Dr. Gerda Müller* später jedoch ausgeführt, dass der Kindertee-Fall missverstanden worden sei, wenn ihm entnommen werde, dass der BGH nun auch die persönliche Haftung von leitenden Mitarbeitern in Betracht ziehe und womöglich für selbstverständlich halte.[87] Vielmehr sei es im Verfahren ausschließlich um die Frage gegangen, ob die Verjährungsvoraussetzungen beim Unternehmen und den Mitarbeitern zwingend parallel liefen.[88]

Gegen eine Haftung der leitenden Angestellten und Mitarbeiter lässt sich ferner einwenden, dass die Verkehrspflichten bei der Produktion vornehmlich dem Unternehmensträger als Hersteller obliegen und dieser für Schäden Dritter haftet.[89] Die auf den Arbeitnehmer „delegierten" Verkehrspflichten sind und bleiben Pflichten des Unternehmensträgers bzw. Geschäftsherrn selbst.[90]

Der Arbeitnehmer schuldet in erster Linie seinem Arbeitgeber sorgfältige Arbeit. Eine allgemeine Haftung von Mitarbeitern und Organen für Schäden, die aus dem Unternehmen heraus einem Dritten zugefügt werden, wäre systemwidrig. Das schließt indes nicht aus, dass diese Personen aus besonderen Gründen mit eigenen Verkehrspflichten belastet werden, deren schuldhafte Verletzung sie auch nach außen haftbar macht.[91] Die Frage ist nur, unter welchen Voraussetzungen derartige Pflichten zu bejahen sind. Dies wird zum Teil bei persönlicher Gefahrsetzung, welche die Stufe der Sozialadäquanz deutlich überschreitet (Gedanke der Ingerenz) oder bei der Inanspruchnahme persönlichen Vertrauens bejaht.[92]

Der Verkehr kann jedoch in der Regel nicht Vertrauen in die Erfüllung von Verkehrspflichten durch Übernahme begründen, da außenstehende Dritte in der Regel weder Kenntnis davon haben, auf wen, noch wie die Verkehrspflicht delegiert worden ist.[93]

Nach der diesseits vertretenen Auffassung kann hinsichtlich der Frage, wann leitende Mitarbeiter und Arbeitnehmer eigene Verkehrssicherungspflichten treffen, im Übrigen auf die Ausführungen zum Geschäftsführer unter III. verweisen werden. Was für den Geschäftsführer gilt, muss auf leitende Angestellte und den Mitarbeiter entsprechend Anwendung finden.[94] Jedenfalls kann diese Haftung nicht schärfer sein als die des Geschäftsführers. Voraussetzung für eine Haftung des leitenden Angestellten oder Mitarbeiters ist eine Garantenstellung. Ferner ist erforderlich, dass der leitende Angestellte oder Mitarbeiter die zumutbare Möglichkeit hat, weitere Schäden zu verhindern. Dies mag bei einer gehobenen Position im Unternehmen noch möglich sein. Bei nachgeordneten Mitarbeitern ist aber zweifelhaft, ob diese die Möglichkeit haben, eigenmächtig Warnungen vor Produkten auszusprechen.

VIII. Fazit

Der Geschäftsführer, leitende Angestellte und Mitarbeiter einer GmbH haftet gegenüber Dritten, wenn er selbst alle Tatbestandsmerkmale einer unerlaubten Handlung i.S.v. § 823 Abs. 1 oder Abs. 2 BGB verwirklicht. Im Fall der Verletzung von Verkehrssicherungspflichten haftet grundsätzlich zunächst ausschließlich die GmbH. Die Verkehrssicherungspflichten der GmbH obliegen nicht ohne weiteres den Geschäftsführern, leitenden Angestellten und Mitarbeitern im Verhältnis gegenüber Dritten. Vielmehr ist die Begründung eigener Verkehrssicherungspflichten erforderlich. Dies kommt nur in eng begrenzten Ausnahmefällen in Betracht.

80 BGH v. 3.6.1975 – VI ZR 192/73, NJW 1975, 1827 (sog. Spannhülsenfall).
81 *Medicus*, GmbHR 2002, 809 (812); *von Bieberstein*, VersR 1976, 441 ff.; *Diederichsen*, NJW 1978, 1281 (1287).
82 *Medicus*, GmbHR 2002, 809 (812 f.); BGH v. 19.11.1991 – VI ZR 171/91, NJW 1992, 1039 (sog. Hochzeitsessen-Urteil).
83 BGH v. 3.6.1975 – VI ZR 192/73, NJW 1975, 1827 (sog. Spannhülsenfall).
84 *Medicus*, GmbHR 2002, 809 (813).
85 BGH v. 12.12.2000 – VI ZR 345/99, NJW 2001, 964.
86 *Katzenmeier* in Dauner-Lieb/Langen, BGB, 2. Aufl. 2012, § 823 Rz. 303; *Kullmann*, NJW 2002, 30 (35).
87 *Müller*, VersR 2004, 1073 (1079).
88 *Müller*, VersR 2004, 1073 (1079).
89 *Katzenmeier* in Dauner-Lieb/Langen, BGB, 2. Aufl. 2012, § 823 Rz. 304.
90 *Spindler* in BeckOK BGB, Stand: 1.11.2013, § 823 Rz. 277.
91 *Katzenmeier*, JuS 2003, 943 (949); *Medicus*, GmbHR 2002, 809 (813).
92 *Katzenmeier* in Dauner-Lieb/Langen, BGB, 2. Aufl. 2012, § 823 Rz. 304.
93 *Spindler* in BeckOK BGB, Stand: 1.11.2013, § 823 Rz. 277.
94 Vgl. *Westermann*, DNotZ 1991, 809 (818).

*Dr. Jens-Uwe Hinder, LL.M. / Fabian Hentschel**

Der Erwerberkreis des § 8c KStG
– Grundlagen, unbestimmte Rechtsbegriffe und offene Auslegungsfragen –

Die Autoren beschäftigen sich in diesem Beitrag mit verschiedenen Auslegungsfragen zu § 8c Abs. 1 KStG. Im Mittelpunkt der Untersuchung stehen die einzelnen Tatbestandsmerkmale, die beim schädlichen Beteiligungserwerb durch sog. Erwerberkreise auszulegen sind. Der Erarbeitung des relevanten Auslegungsmaterials folgt die Stellungnahme zu vier im Einzelnen noch umstrittenen Auslegungsfragen: Der Begriff der „nahe stehenden Person" i.S.d. § 8c Abs. 1 S. 1 u. 2 KStG, der Gegenstand der „gleichgerichteten Interessen" i.S.d. § 8c Abs. 1 S. 3 KStG, die Schädlichkeit von Beteiligungsverschiebungen innerhalb eines Erwerberkreises und der Wechsel eines Gesellschafters zwischen verschiedenen Erwerberkreisen. Ziel des Beitrags soll es vor allem sein, dem Leser aus der rechts- und steuerberatenden Praxis tragfähige Auslegungsvarianten an die Hand zu geben und auf Klarstellungs- und Ergänzungsbedarf im Auslegungsschreiben der Finanzverwaltung hinzuweisen.

I. Einleitung und Problemaufriss

Die erwerberbezogene Betrachtungsweise zur Bestimmung der Schädlichkeit eines Beteiligungserwerbs im Rahmen des § 8c KStG stellt einen wesentlichen Unterschied zur übertragungsbezogenen Betrachtungsweise im Rahmen der früheren Mantelkaufregelung des § 8 Abs. 4 KStG a.F. dar. Die weite Auslegung von damit zusammenhängenden, zentralen Rechtsbegriffen wie „*nahe stehende Personen*" (§ 8c Abs. 1 S. 1 u. 2 KStG) und „*Erwerber mit gleichgerichteten Interessen*" (§ 8c Abs. 1 S. 3 KStG) durch die Finanzverwaltung im BMF-Schreiben zur Verlustabzugsbeschränkung für Körperschaften[1] (im Folgenden: BMF-Schreiben 2008) ist Gegenstand erheblicher Kritik im Schrifttum.[2] Es wäre deswegen naheliegend gewesen, wenn die Finanzverwaltung in dem seit April 2014 veröffentlichten und derzeit diskutierten Entwurf des überarbeiteten BMF-Schreibens zur Verlustabzugsbeschränkung für Körperschaften unter Berücksichtigung der Konzernklausel und der Stille-Reserven-Klausel[3] (im Folgenden: Erlassentwurf 2014) zu den zwischenzeitlich aufgeworfenen Fragen Stellung bezogen hätte. Die entsprechende Passage ist im Erlassentwurf 2014 dessen ungeachtet aber unverändert enthalten.

Große Bedeutung haben die Fragen nach der personellen Reichweite des Erwerberkreises[4] i.S.d. § 8c Abs. 1 KStG u.a. in Publikumskapitalgesellschaften, deren Gesellschafterkreis unübersichtlich groß sein kann und bei denen deswegen Beziehungen oder Interessengleichläufe zwischen einzelnen Gesellschaftern für die steuerlichen Berater der Gesellschaft, der Mitgesellschafter oder von Kaufinteressenten nur schwer nachvollziehbar sind. In all diesen Beratungssituationen kann eine deutlich konturierte Auslegung der mit dem Erwerberkreis zusammenhängenden Rechtsbegriffe für eine verlässlichere Steuerplanung sorgen. Aber auch bei der Beratung von jungen Wachstumsunternehmen spielen diese Fragen eine erhebliche Rolle, denn einerseits sind deren durch Entwicklung und Investitionen angehäuften Verluste typischerweise recht hoch und stellen ein wichtiges Asset dar; andererseits befinden sich im Gesellschafterkreis nach mehreren Finanzierungsrunden oft mehrere Gruppen von Gesellschaftern mit nach außen heterogenen, nach innen jedoch homogenen Interessenlagen (Beispiel: Gründer, Business Angel, zu verschiedenen Zeitpunkten/Finanzierungsrunden hinzugekommene VC-Geber).

Vor diesem Hintergrund arbeitet dieser Beitrag zunächst (II.) die Auslegungsgrundlagen im Hinblick auf die im Gesetz enthaltenen Erwerberkreisbegriffe heraus, bevor (III.) unter Bezugnahme auf die aktuelle Verwaltungsauffassung, verschiedene Literaturstimmen und – soweit vorhanden – Gerichtsentscheidungen Stellung zu vier wichtigen Auslegungsfragen aus dem Regelungskontext bezogen wird. Am Ende (IV.) werden die Ergebnisse zusammengefasst.

II. Die Auslegungsgrundlagen der Erwerberkreisbegriffe in § 8c Abs. 1 KStG

Dass es mehr als sieben Jahre nach In-Kraft-Treten des *Unternehmensteuerreformgesetzes 2008*[5] zu den einzelnen Begriffen des Erwerberkreises noch immer an hinreichender Steuerplanungssicherheit für die Steuerrechtspraxis mangelt, hat vier zentrale Gründe:[6]

Erstens ist die heute anwendbare Form des § 8c KStG trotz junger Geschichte Ergebnis zweier nachträglicher Ergänzungen durch das sog. *Wachstumsbeschleunigungsgesetz* 2009[7] sowie durch das *Jahressteuergesetz 2010*.[8] Darüber hinaus wurden im sog. *MoRaKG 2008*[9] und *Bürgerentlastungsgesetz Krankenversicherungen 2009*[10] weitere Änderungen vorgenommen, die entweder nie in Kraft getreten

* *Dr. Jens-Uwe Hinder, LL.M.* ist Rechtsanwalt und Steuerberater sowie Partner, *Fabian Hentschel* ist Rechtsanwalt sowie Associate im deutschen Büro von Morrison & Foerster LLP in Berlin.

1 BMF v. 4.7.2008 – IV C 7 - S 2745 - a/08/10001 – DOK 2008/0349554, BStBl. I 2008, 736 = GmbHR 2008, 883 u. 1064, Rz. 24 – 27.

2 Statt vieler *van Lishaut*, FR 2008, 789 (798 f.) und *Lang*, DStZ 2008, 549 (558).

3 Entwurf des BMF v. 15.4.2014 – IV C 2 - S 2745 - a/09/10002:004, abzurufen unter www.gmbhr.de/volltexte.htm; vgl. dazu bereits *Neumann*, GmbHR 2014, 673 ff.; *Neyer*, GmbHR 2014, 734 ff.; *Hinder/Hentschel*, FR 2014, 1069 ff.

4 Der Beitrag greift hier auf den Begriff des Erwerberkreises zurück, der nicht im Gesetz, aber im BMF-Schreiben 2008 ebenso wie im Erlassentwurf 2014 verwandt wird. Zur Bedeutung des Begriffs *Dötsch* in Dötsch/Pung/Möhlenbrock, Die Körperschaftsteuer, 70. Erg.Lfg., § 8c KStG Rz. 62.

5 *Unternehmensteuerreformgesetz* v. 14.8.2007, BGBl. I 2007, 1912 ff., die hier behandelte Regelung in Kraft getreten am 18.8.2007.

6 U.a. zur verfassungsrechtlichen Dimension der Steuerplanungssicherheit *Hey*, Steuerplanungssicherheit als Rechtsproblem, 2002.

7 *Gesetz zur Beschleunigung des Wirtschaftswachstums* v. 22.12.2009, BGBl. I 2009, 3950 ff.

8 *Jahressteuergesetz 2010* v. 8.12.2010, BGBl. I 2010, 1768 ff.

9 *Gesetz zur Modernisierung der Rahmenbedingungen für Kapitalbeteiligungen* v. 12.8.2008, BGBl. I 2008, 1672 ff.

10 *Gesetz zur verbesserten steuerlichen Berücksichtigung von Vorsorgeaufwendungen* v. 16.7.2009, BGBl. I 2009, 1959 ff.

oder aber suspendiert worden sind. Jede einzelne dieser Gesetzesänderungen stellt die zur vorher gültigen Gesetzesfassung erarbeiteten Auslegungsgewissheiten aufgrund systematischer Wechselwirkungen zwischen den einzelnen Normbestandteilen wieder in Frage. Eine gefestigte Auslegungspraxis konnte sich bereits deswegen bisher nur schwer etablieren.

Zweitens existieren zu den meisten Auslegungsfragen keine erstinstanzlichen Gerichtsentscheidungen. Die ausstehende Entscheidung des BVerfG zur Verfassungsmäßigkeit des § 8c KStG nach Vorlage durch das FG Hamburg vom 4.4.2011[11] führt in einer Mehrzahl der streitigen Fälle zur Aussetzung außergerichtlicher Rechtsbehelfs- und gerichtlicher Klageverfahren im Zusammenhang mit § 8c KStG.[12] Mit Steuerplanungssicherheit stärkender Judikatur ist deswegen auch einstweilen nicht zu rechnen.

Drittens hat auch die Normstruktur selbst ihren Anteil an der Auslegungsunsicherheit. Während nämlich die Tatbestandsmerkmale auf Gesellschafterebene anknüpfen, tritt die Rechtsfolge, der partielle oder vollständige steuerliche Verlustuntergang, allein auf Ebene der Gesellschaft ein. Dieses teilweise als Durchbrechung des Trennungsprinzips titulierte Strukturmerkmal kollidiert mit der gesellschaftsrechtlichen Realität oft voneinander unabhängig agierender Berater, voneinander getrennter Steuerverfahren sowie einseitiger gesellschaftsrechtlicher Informationsrechte. Jedenfalls erleichtert diese Verlagerung der Rechtsfolgen eines Gesellschafterhandelns auf die Gesellschaftsebene nicht den so wichtigen Informationsfluss über die praktische Handhabung des § 8c KStG durch Verwaltung und Gerichte in einzelnen umstrittenen Auslegungsfragen.

Viertens stellt weder das BMF-Schreiben 2008 noch der Erlassentwurf 2014 zu diesem Fragenkreis eine hinreichend konkrete und umfassende Auslegungshilfe dar.[13]

Aus diesen Gründen ist die grundlegende Befassung mit dem im Folgenden systematisierten Auslegungsmaterial zu den zentralen Erwerberkreisbegriffen weiterhin unerlässlich für die tägliche Beratungspraxis.

1. Der Gesetzeswortlaut

a) Zentrale Begriffe und Gesetzesstruktur

Die Rechtsfolgen des § 8c Abs. 1 S. 1 u. 2 KStG werden grundsätzlich nur dann ausgelöst, wenn innerhalb des Fünfjahreszeitraums Anteile am gezeichneten Kapital (im Folgenden: Anteile)[14] in schädlicher Höhe auf „*einen Erwerber*“ übergehen (§ 8c Abs. 1 S. 1 KStG).

In zwei Fällen sind jedoch auch Anteilswerbe durch mehr als einen Rechtsträger zu addieren: Zum einen werden dem „*einen Erwerber*“ die Anteilserwerbe „*diesem nahe stehender Personen*“ zugerechnet (§ 8c Abs. 1 S. 1 u. 2 KStG). Zum anderen gelten für Zwecke der Schädlichkeitsberechnung auch die einzelnen Anteilserwerbe einer „*Gruppe von Erwerbern*“ dann als Erwerb durch „*einen Erwerber*“ i.S.v. § 8c Abs. 1 S. 1 u. 2 KStG, wenn die Gruppe „*gleichgerichtete Interessen*“ aufweist (§ 8c Abs. 1 S. 3 KStG).

Der Begriff der *Person* wird nicht nur in § 8c Abs. 1 S. 1 u. 2 KStG, sondern auch in der sog. Konzernklausel des § 8c Abs. 1 S. 5 KStG verwandt. An allen drei Stellen im Gesetz ist die Person u.E. immer auch gleichzeitig „*Erwerber*“: In den Sätzen 1 u. 2 ist die *nahe stehende Person* selbst entweder unmittelbarer oder mittelbarer Erwerber von Anteilen. In Satz 5 ist die Person immer auch mittelbarer Erwerber. Im Lichte dieses Gleichlaufs ist es widersprüchlich, wenn die Finanzverwaltung in Rz. 41 des Erlassentwurfs 2014 vertritt, dass weder eine Personengesellschaft noch ein anderer Personenzusammenschluss „*dieselbe Person*“ i.S.d. § 8c Abs. 1 S. 5 KStG sein können, während sie in Rz. 24 des Erlassentwurf 2014 die Mitunternehmerschaft aber als möglichen „*Erwerber*“ ansieht.[15] Eine Art wirtschaftliches Stufenverhältnis zwischen einem „Haupterwerber“ und einer nur im Interesse des Haupterwerbers handelnden „*nahe stehenden Person*“ – wie von *Frotscher* vorgeschlagen[16] – ist im Gesetzeswortlaut jedenfalls nicht angelegt und deswegen unseres Erachtens auch nicht begründbar. Im Gegenteil könnte u.E. der Anteilserwerb des „*einen Erwerbers*“ in § 8c Abs. 1 S. 1 oder 2 KStG bei Vorliegen der tatbestandlichen Nähebeziehung auch umgekehrt der „*nahe stehenden Person*“ zugerechnet werden, die ja ihrerseits selbst auch „*Erwerber*“ eines Anteils sein muss. Die Rollen von „*einem Erwerber*“ und „*nahe stehender Person*“ sind deswegen austauschbar. Das hat auch keinen Einfluss auf die Rechtsfolge des § 8c Abs. 1 S. 1 u. 2 KStG, denn diese tritt nicht beim Erwerber sondern auf Ebene der Gesellschaft ein.[17]

b) Identische Begriffe in anderen Normen

Der Begriff der „*nahe stehenden Person*“ wird in § 8c KStG nicht legal definiert. Eine Legaldefinition des Begriffs findet sich dagegen in § 1 Abs. 2 AStG. Außerdem wird der Begriff – in anderem Zusammenhang – in den Grundsätzen der Finanzverwaltung zur verdeckten Gewinnausschüttung gemäß § 8 Abs. 3 S. 2 KStG (H 36) konkretisiert.[18]

Ebenso wenig findet sich eine Legaldefinition der „*gleichgerichteten Interessen*“ im § 8c KStG. Die Gesetzesbegründung spricht lediglich von einem Indiz für den Erwerb der Anteile aufgrund „*gleichgerichteter Interessen*“, „*wenn die Kapitalgesellschaft von den Erwerbern gemeinsam beherrscht wird [...]*“.[19] Bekannt ist der Begriff außerdem aus den Grundsätzen der Finanzverwaltung zur verdeckten Gewinnausschüttung gemäß § 8 Abs. 3 S. 2 KStG (H 36) in Anlehnung an ergangene BFH-Rechtsprechung,

11 FG Hamburg v. 4.4.2011 – 2 K 33/10, EFG 2011, 1460 = GmbHR 2011, 711 m. Komm. *Roser*.

12 *Kohlhaas/Kranz*, GmbHR 2013, 1308 ff.

13 So auch *Dötsch* in Dötsch/Pung/Möhlenbrock, Die Körperschaftsteuer, 70. Erg.Lfg., § 8c KStG Rz. 96 und *Meiisel/Bokeloh*, BB 2008, 808 (813).

14 Obwohl das Gesetz neben den Anteilen am gezeichneten Kapital auf zahlreiche weitere Rechte und vergleichbare Sachverhalte abstellt, sprechen wir im Folgenden nur vom Anteilserwerb, meinen damit allerdings gleichzeitig die anderen Anwendungsbereiche des Beteiligungserwerbs.

15 In diese Richtung auch *Suchanek/Rüsch*, DStZ 2014, 419 (423).

16 *Frotscher* in Frotscher/Maas, KStG/GewStG/UmwStG, 122. Erg.Lfg., § 8c KStG Rz. 49 ff.

17 Die Austauschbarkeit der Rollen und damit einhergehende Zuordnungsprobleme sind allerdings bei der Gestaltung von Satzungsklauseln zu beachten, die auf zivilrechtlichem Ausgleich der Rechtsfolgen des § 8c Abs. 1 KStG abzielen.

18 Im Steuerrecht wird der Begriff außerdem in § 32d Abs. 2 S. 1 Nr. 1a) EStG und § 10 Abs. 5 S. 1 Nr. 1 UStG verwandt. Jedoch auch dort ohne Legaldefinitionen.

19 BT-Drucks. 16/5491, S. 22.

wo er zur Begründung einer beherrschenden Stellung einzelner Gesellschafter einer Kapitalgesellschaft näher erläutert wird.

c) Normative Schlüsse aus der Gesetzestechnik

Während die Zurechnung des Erwerbs einer „*nahe stehenden Person*" in § 8c Abs. 1 S. 1 u. 2 KStG als Teil der Definition des gesetzlichen Tatbestands ausgestaltet ist, wird der Erwerb einer „*Gruppe von Erwerbern mit gleichgerichteten Interessen*" in § 8c Abs. 1 S. 3 KStG im Wege der gesetzlichen Fiktion integriert.[20] Obwohl Fälle der bewussten Verwendung von gesetzlichen Fiktionen in Abgrenzung von der Ausgestaltung als Definition durch den Gesetzgeber existieren,[21] ist der unterschiedlichen Gesetzestechnik in § 8c Abs. 1 KStG u.E. keinerlei normative Bedeutung bei Auslegung der einzelnen Begriffe beizumessen. Vielmehr liegt die Vermutung nahe, dass die voneinander getrennte und technisch voneinander abweichende Regelung dieser nah verwandten Ausnahmen zum grundsätzlichen Ein-Erwerber-Konzept allein der späten Initiative zur Einführung des § 8c Abs. 1 S. 3 KStG durch Bundesrat und Finanzausschuss im Gesetzgebungsverfahren geschuldet ist.[22]

2. Die Entstehungsgeschichte der für die Auslegung der Erwerberkreisbegriffe relevanten Teile des § 8c KStG

Als wesentliches Motiv für die Einführung des § 8c KStG wurde die Vereinfachung der Rechtsanwendung angeführt. In der Gesetzesbegründung wird die Ersetzung der Mantelkaufregelung des § 8 Abs. 4 KStG a.F. durch die Verlustabzugsbeschränkung des § 8c KStG ausdrücklich damit erläutert, dass die alte Regelung „*schwierig zu handhaben*" sowie „*Zweifelsfragen zu den einzelnen Tatbestandsmerkmalen und deren Zusammenhang [...] Gegenstand von Gerichtsverfahren*" gewesen seien und mit dem neuen § 8c KStG eine „*einfachere und zielgenauere Verlustabzugsbeschränkung für Körperschaften*" eingeführt werden sollte.[23] An gleicher Stelle heißt es, dem § 8c KStG liege der Gedanke „*zugrunde, dass sich die wirtschaftliche Identität einer Gesellschaft durch das wirtschaftliche Engagement eines anderen Anteilseigners (oder Anteilseignerkreises) ändert.*" Die in früherer Zeit erwirtschafteten Verluste würden unberücksichtigt bleiben, „*[...] soweit sie auf dieses neue wirtschaftliche Engagement entfallen. [...]*"[24] Die Zurechnung eines Erwerbs durch „*nahe stehende Personen*" war bereits im Regierungsentwurf enthalten.

Im Laufe des Gesetzgebungsverfahrens äußerten u.a. der Finanzausschuss des Bundesrates und daraufhin der Bundesrat gemäß Art. 76 Abs. 2 GG Bedenken im Hinblick auf die Absicherung des Regierungsentwurfs gegen Umgehungsgestaltungen durch sog. „*Erwerberquartette*", bei denen „*mindestens vier Erwerber (die einander nicht i.S.d. § 1 Abs. 2 AStG nahe stehen) zu gleichen Teilen (25 %) einen Verlustmantel erwerben und nutzbar machen*".[25] Er forderte deswegen die „*Verhinderung oder zumindest Eindämmung solcher Umgehungsgestaltungen*".[26]

Daraufhin empfahl der Finanzausschuss des Bundestages unter ausdrücklicher Bezugnahme auf die vorgenannte Anregung des Bundesrates zu Umgehungsmöglichkeiten durch „*Erwerberquartette*" die Einführung des damaligen § 8c S. 3 KStG a.F., dem heutigen § 8c Abs. 1 S. 3 KStG.[27] In dieser geänderten Fassung wurde das Gesetz schließlich am 17.8.2007 verkündet.

Im Rahmen desselben *Unternehmensteuerreformgesetzes 2008* wurde § 32d EStG in das Einkommensteuergesetz integriert, in dessen Ausnahmevorschriften des Abs. 2 Nr. 1 Buchst. a), b) u. c) ebenfalls auf „*nahe stehende Personen*" ohne Legaldefinition Bezug genommen wird. Allerdings wird der Begriff in der Begründung des Gesetzesentwurfs zu § 32d Abs. 2 Nr. 1a) unter z.T. wörtlicher Bezugnahme auf die in § 1 Abs. 2 AStG enthaltene Definition des Begriffs ausgelegt.[28]

Eine Konzernklausel in der Form des heutigen § 8c Abs. 1 S. 5 KStG wurde erst mit dem sog. *Wachstumsbeschleunigungsgesetz 2009*[29] eingeführt.

3. Sinn und Zweck der Vorschrift

Seit Einführung des § 8c KStG besteht über dessen Regelungszweck Uneinigkeit. Von der Verhinderung missbräuchlicher Steuerumgehung[30] über die objektive Sanktionierung wirtschaftlicher Identitätsänderung einer Körperschaft und Sanktionierung veränderter Einflussmöglichkeiten[31] bis hin zur bloß fiskalisch motivierten „*rein technischen Verlustvernichtung*"[32] wird in Rechtsprechung, Literatur und Verwaltung Verschiedenes vertreten. Teilweise wird auch vertreten, der Zweck des § 8c KStG habe sich durch die nachträglichen Gesetzesänderungen geändert und durch Einführung der Stille-Reserven- und Konzernklausel doch wieder hin zur Missbrauchsvorschrift gewandelt.[33]

Für Zwecke der Auslegungsfragen im Zusammenhang mit dem Erwerberkreis ist u.E. jedenfalls folgendermaßen zu differenzieren: Aufgrund der eindeutigen Aussagen in Bundesrats- und Finanzausschussempfehlung[34] ist zumin-

20 *Dötsch* in Dötsch/Pung/Möhlenbrock, Die Körperschaftsteuer, 70. Erg.Lfg., § 8c KStG Rz. 61.

21 Näher dazu etwa *Larenz*, Methodenlehre der Rechtswissenschaft, 6. Aufl. 1991, S. 262 ff.

22 Dazu näher unter II.2.; zur sog. definitorischen Fiktion *Larenz*, Methodenlehre der Rechtswissenschaft, 6. Aufl. 1991, S. 263 f. mit Verweis auf *Esser*, Wert und Bedeutung der Rechtsfiktionen, 2. Aufl. 1969, S. 98 ff.

23 BT-Drucks. 16/4841, S. 74, re. Sp.

24 BT-Drucks. 16/4841, S. 76, re. Sp.

25 BR-Drucks. 220/1/07, S. 30.

26 BR-Drucks. 220/1/07, S. 30.

27 BT-Drucks. 16/5491, S. 22, re. Sp.

28 Lediglich der Bezug zur wesentlichen Beteiligung sowie zur Mittelbarkeit und Unmittelbarkeit des beherrschenden Einflusses wird im Vergleich zu § 1 Abs. 2 AStG ausgespart, vgl. BT-Drucks. 16/4841, S. 61, li. Sp.; wegen der Abweichungen nicht ganz zutreffend dazu *Podewils*, GmbHR 2014, 1053 (1054): „*[...] schlicht und einfach abgeschrieben*".

29 *Gesetz zur Beschleunigung des Wirtschaftswachstums* v. 22.12.2009, BGBl. I 2009, 3950 ff.

30 U.a. *Suchanek/Herbst*, FR 2007, 863 ff.; *Meiisel/Bokeloh*, BB 2008, 808 ff.

31 In diese Richtung u.a. die Gesetzesbegründung, BT-Drucks. 16/4841, S. 76; BFH v. 30.11.2011 – I R 14/11, BStBl. II 2012, 360 = GmbHR 2012, 410 m. Komm. *Suchanek*; weitere Nachw. bei *Dötsch* in Dötsch/Pung/Möhlenbrock, Die Körperschaftsteuer, 70. Erg.Lfg., § 8c KStG Rz. 13 ff.

32 U.a. *Breuninger/Schade*, Ubg. 2008, 261 ff.; laut *Kohlhaas/Kranz*, GmbHR 2013, 1308 (1309 f.) auch die Auffassung der Finanzverwaltung; ähnlich *Lang*, GmbHR 2012, 57 (58).

33 Etwa *Frotscher* in Frotscher/Maas, KStG/GewStG/UmwStG, 122. Erg.Lfg., § 8c KStG Rz. 7 f.

34 Zur Identifizierung einer spezialgesetzlichen Missbrauchsvermeidungsvorschrift grundlegend *Hey*, StuW 2008, 167 (170).

dest normeninterner Zweck des § 8c Abs. 1 S. 3 KStG die Verhinderung von Gestaltungsmissbrauch durch Umgehung des Grundtatbestands anhand von „*Erwerberquartetten*". Die strukturell vergleichbare Zurechnung von Erwerben „*nahe stehender Personen*" in § 8c Abs. 1 S. 1 u. 2 KStG kann u.E. ebenfalls nur im Lichte der Verhinderung von Umgehungsbemühungen ausgelegt werden. Dafür spricht auch die Anleihe zu dem Begriff der „*nahe stehenden Personen*" in § 1 Abs. 2 AStG.[35]

Die tragende, ausdrückliche Gesetzesbegründung zur Ersetzung der Mantelkaufregelung des § 8 Abs. 4 KStG a.F. durch den neuen § 8c KStG war außerdem die oben zitierte schwierige Handhabung der abgelösten Norm,[36] was u.E. auch die Auslegung unter dem Aspekt des Vereinfachungscharakters zur Folge haben muss.[37] Schließlich ist die Aussage in der Gesetzesbegründung, dass veränderte wirtschaftliche Identität der Körperschaft und veränderter Einfluss in der Körperschaft sanktioniert werden sollen, bei einer subjektiv-teleologischen Auslegung ernst zu nehmen.[38]

4. Rechtsökonomischer Hintergrund

In der ökonomischen Literatur besteht seit Jahrzehnten Einigkeit darüber, dass der ordnungspolitisch erstrebenswerten Entscheidungs- und Investitionsneutralität einer Besteuerung der zeitnahe Verlustausgleich sehr nahe, der sofortige Verlustausgleich sogar am nächsten kommt.[39] Jede Abweichung von diesem Optimum, sei es die unverzinsliche zeitliche Verlagerung des Verlustausgleichs in die Zukunft, sei es die quotale Begrenzung des Verlustausgleichs oder sogar der gänzliche Untergang eines Verlustvortrags bedarf einer überzeugenden Rechtfertigung. Allein das fiskalische Interesse der Sicherung des Steueraufkommens der öffentlichen Haushalte genügt dafür nicht.[40] Versteht man die Ökonomische Analyse des Rechts im Sinne eines Rechtsanwendungsgebots,[41] so ist das Ziel der Annäherung an den zeitnahen oder gar sofortigen Verlustausgleichs bei der Auslegung der Erwerberkreisbegriffe im § 8c KStG jederzeit im Blick zu behalten.

5. Verfassungsrechtlicher Rahmen

Bereits vor Inkrafttreten des § 8c KStG wurden verfassungsgerichtliche Auseinandersetzungen im Hinblick auf § 8c KStG prognostiziert.[42] Die Anzahl derer, die § 8c KStG für verfassungsrechtlich zumindest problematisch halten, nahm im Laufe der Zeit trotz der zwischenzeitlichen Gesetzesänderungen kaum ab.[43] Schließlich hat das FG Hamburg mit Beschluss vom 4.4.2011 die Frage der Verfassungsmäßigkeit der Vorschrift dem BVerfG zur Entscheidung vorgelegt.[44]

Die Verfassungswidrigkeit des § 8c KStG wird vor allem im Hinblick auf einen Verstoß gegen Art. 3 Abs. 1 GG diskutiert.[45] Aber auch die Eigentumsgarantie aus Art. 14 GG wird ins Feld geführt.[46] Außerdem wird teilweise die Ausgestaltung der Erwerberkreisbegriffe für nicht vereinbar mit dem rechtsstaatlichen Bestimmtheitsgebot (Art. 20 Abs. 3 GG) gehalten.[47]

Im Lichte dieser verfassungsrechtlichen Bedenken und auf Grundlage der vom BVerfG in ständiger Rechtsprechung geforderten verfassungskonformen Auslegung sind die Erwerberkreisbegriffe auszulegen. Ggf. ist ein zu weit gefasster Wortlaut auf das verfassungsrechtlich vertretbare Maß zu reduzieren, um so dem Verdikt der Verfassungswidrigkeit zu entgehen.[48]

III. Die Auslegungsfragen im Einzelnen

1. Der Streit um den Begriff der „*nahe stehendenden Personen*"

Da der Wortlaut des § 8c KStG keinen Hinweis darauf gibt, wer nahe stehende Person ist, gehen die Definitionen in Literatur und Verwaltung entsprechend weit auseinander.[49] Nach Auffassung der Finanzverwaltung reicht jede rechtliche oder tatsächliche Beziehung zu einer anderen Person aus. Sie verweist außerdem auf die Grundsätze der Finanzverwaltung zur verdeckten Gewinnausschüttung gemäß § 8 Abs. 3 S. 2 KStG (H 36).[50] Dieses Verständnis wird in der Literatur aus verschiedenen Gründen kritisiert. Zum einen wird dagegen ins Feld geführt, dass das Recht der verdeckten Gewinnausschüttung eine von § 8c KStG abweichende Zielrichtung besitze und die Rechtsprechungs- und Verwaltungsgrundsätze zur verdeckten Gewinnausschüttung deswegen nicht ohne Anpassung übertragen

35 Dazu oben II.1.b); in § 1 Abs. 2 AStG soll verhindert werden, dass wettbewerbsverzerrende und das deutsche Steuersubstrat vermindernde Einkünfteverlagerung ins Ausland durch Vereinbarung zwischen internationalen, verbundenen Unternehmen erfolgt, vgl. die Gesetzesbegründung BT-Drucks. 6/2883, S. 16 re. Sp.

36 Dazu oben II.2.

37 Zur systematisch-teleologische Auslegung im Steuerrecht anhand der Unterscheidung zwischen Fiskalzwecknormen, Sozialzwecknormen und Vereinfachungsnormen, *Englisch* in Tipke/Lang, Steuerrecht, 21. Aufl. 2013, § 5 Rz. 68; zur Klassifizierung *Ley* in Tipke/Lang, Steuerrecht, 21. Aufl. 2013, § 3 Rz. 19.

38 Dazu oben II.2.

39 *Schneider*, BB 1988, 1222 (1225); zuletzt dazu *Herkenroth*, FS zu Ehren von Christian Kirchner, 2014, S. 848 (865 ff.).

40 *Herkenroth*, FS zu Ehren von Christian Kirchner, 2014, S. 848 (866).

41 Zu der Diskussion u.a. *Eidenmüller*, Effizienz als Rechtsprinzip, 3. Aufl. 2005, S. 450 ff.

42 Vgl. nur *Haarmann*, *Schaumburg* und *Schön* als Sachverständige im Finanzausschuss des Bundestages bei der Beratung des *Unternehmenssteuerreformgesetzes 2008*, Wortprotokoll der 56. Sitzung des Finanzausschuss des Bundestages, 16. Wahlperiode, Protokoll Nr. 16/56, S. 67, 70, 71.

43 Zu geänderten Perspektiven auf die Verfassungsmäßigkeit der Vorschrift durch die zwischenzeitlichen Gesetzesänderungen exemplarisch *Suchanek* in Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, Erg.Lfg. 250, § 8c KStG Rz. 5 f.

44 Anders noch FG Sachsen v. 16.3.2011 – 2 K 1869/10, EFG 2011, 1457; Verfahren ausgesetzt durch BFH v. 28.10.2011 – I R 31/11, BFH/NV 2012, 605.

45 Angenommen werden u.a. Verstöße gegen das objektive Nettoprinzip, gegen das Gebot der Rechtsformneutralität, das Gebot der Folgerichtigkeit der Besteuerung.

46 *Lang*, GmbHR 2012, 57 (61).

47 Vgl. etwa *Hans*, FR 2007, 775 (780); *Zerwas*/*Fröhlich*, DStR 2007, 1933 (1934); *Dörr*, NWB Nr. 31, F. 4, S. 5181.

48 *Drüen*/*Schmitz*, Ubg. 2011, 921 ff.; ebenso BFH v. 29.4.2014 – VIII R 9/13, DB 2014, 2024; v. 29.4.2014 – VIII R 44/13, DB 2014, 1960; v. 29.4.2014 – VIII R 35/13, DB 2014, 1963; v. 14.5.2014 – VIII R 31/11, GmbHR 2014, 1054 zur gebotenen verfassungskonform, engen Auslegung des Begriffs der „*nahe stehenden Personen*" in § 32d Abs. 2 Nr. 1a), b) u. c).

49 Ausführlich dazu *Frotscher* in Frotscher/Maas, KStG/GewStG/UmwStG, 122. Erg.Lfg., § 8c KStG Rz. 45 ff. und *Dötsch* in Dötsch/Pung/Möhlenbrock, Die Körperschaftsteuer, 70. Erg.Lfg., § 8c KStG Rz. 64, m.w.N.

50 Unverändert im Erlassentwurf 2014, aaO (Fn. 3), Rz. 25.

werden können.[51] Außerdem wird kritisiert, dass die Vorschrift mit dem Ausreichen „*jeder*" rechtlichen oder tatsächlichen Beziehung zu einer anderen Person auch all solche Fälle erfassen würde, die der Gesetzgeber erst in § 8c Abs. 1 S. 3 KStG mit der Fallgruppe der gleichgerichteten Interessen regeln wollte, mithin so Abgrenzungsschwierigkeiten entstehen würden.[52] Außerdem wird darauf verwiesen, dass in § 1 Abs. 2 AStG eine ertragsteuerliche Legaldefinition der „*nahe stehenden Person*" existiert, die Verwaltungsgrundsätzen und Rechtsprechung im Rang vorgeht und deswegen primär heranzuziehen sei.[53]

Auch wir meinen, die Gesetzesauslegung durch die Finanzverwaltung überzeugt nicht. Der Gesetzgeber hatte bei der Arbeit an dem *Unternehmenssteuerreformgesetz 2008* die Definition der nahe stehenden Person aus § 1 Abs. 2 AStG vor Augen, auch wenn er diesen Verweis nicht wie in § 8b Abs. 3 S. 5 KStG explizit in den Gesetzeswortlaut aufgenommen hat. Der Bundesrat empfahl die Einführung einer später im § 8c Abs. 1 S. 3 KStG verwirklichten Umgehungsvorschrift ausdrücklich im Hinblick auf Anteilserwerbe von Personen, die „*[...] einander nicht nahe stehen i.S.d. § 1 Abs. 2 AStG [...]*"[54]. Dabei ging er offenbar davon aus, dass die Grenzen des Begriffs der „*nahe stehenden Personen*" von § 1 Abs. 2 AStG bestimmt werden. Stellungnahmen des Bundesrates gemäß Art. 76 Abs. 2 GG sind im Rahmen der historischen Auslegungsmethode als Ausdruck der subjektiven Vorstellungen des Gesetzgebers zum Verständnis seiner Wortwahl zu berücksichtigen.[55] Seit Einführung des Gesetzes ist auch nicht bereits so viel Zeit vergangen, dass dieser ausdrückliche Hinweis des historischen Gesetzgebers in einem zwischenzeitlich geänderten Regelungs- oder Sprachkontext zu deuten ist.[56] Schließlich streiten u.E. auch die im Frühjahr 2014 ergangenen BFH-Urteile zum Begriff der *„nahe stehenden Personen"* in § 32d Abs. 2 Nr. 1a), b u. c) EStG nicht für eine andere Einordnung der Gesetzesbegründung. Der BFH entscheidet darin, diesen unbestimmten Rechtsbegriff autonom und vor allem unabhängig von § 1 Abs. 2 AStG auszulegen. Die Auslegung nimmt er dann anhand verfassungsrechtlicher Wertungen und der in der Gesetzesbegründung ausführlichen Erläuterung des Begriffs vor. Die Entscheidungsinhalte können jedoch auf die Auslegung des Begriffs in § 8c KStG nicht ohne weiteres übertragen werden, denn in der Gesetzesbegründung zu § 8c KStG fehlt eben gerade – anders als in der Begründung zu § 32d Abs. 2 Nr. 1a) EStG – eine von § 1 Abs. 2 AStG abweichende Definition des Begriffs. Den einzigen Hinweis auf das Verständnis des Begriffs im Rahmen des § 8c KStG gibt die oben genannte Stellungnahme des Bundesrates.[57]

Neben diesem Rechtsanwendungsbefehl durch den Gesetzgeber sprechen jedoch auch die folgenden Argumente für diese Auslegung: Eine am Bestimmtheitsgebot orientierte verfassungskonforme Auslegung des § 8c Abs. 1 KStG streitet grundsätzlich für den Verweis auf eine Legaldefinition mit voneinander abgrenzbaren Fallgruppen und der Gewährleistung einer klaren Begriffskontur anstatt für den Verweis auf dynamische, jederzeit durch die Exekutive veränderbare Verwaltungsvorschriften. Auch der o.g. Vereinfachungscharakter des § 8c KStG bei Ersetzung der alten Mantelkaufregelung des § 8 Abs. 4 KStG a.F. spricht für den Verweis auf eine klar umrissene Legaldefinition im Gegensatz zum Verweis auf Verwaltungsgrundsätze.

Soweit – wie hier – Sinn und Zweck der Ausweitung des Ein-Erwerberprinzips auf „*nahe stehende Personen*" und auf Erwerber mit „*gleichgerichteten Interessen*" in der Verhinderung von Umgehungsgestaltungen gesehen wird, spricht auch das für ein Verständnis des Begriffs i.S.d. § 1 Abs. 2 AStG. Denn der Terminologie des § 1 Abs. 2 AStG liegt ebenso ein Missbrauchsbekämpfungsgedanke zugrunde.[58]

Schließlich ist auch die im Gesetzgebungsverfahren nachträglich erfolgte Erweiterung des Erwerberkreises in § 8c Abs. 1 S. 3 KStG vor allem dann stimmig, wenn „*nahe stehenden Personen*" im § 8c Abs. 1 S. 1 u. 2 KStG i.S.v. § 1 Abs. 2 AStG verstanden werden. Die im Rahmen der abschließenden Aufzählung in § 1 Abs. 2 AStG aufgeführte Fallgruppe des Interessengleichlaufs der Einkünfteerzielung (§ 1 Abs. 2 Nr. 3 Alt. 2 AStG) läuft bei Anwendung im Rahmen des § 8c Abs. 1 S. 1 u. 2 KStG sonst weitestgehend leer, denn an eine Einkünfteerzielung wird im Rahmen der körperschaftsteuergesetzlichen Vorschrift gerade nicht angeknüpft.[59] Auch deswegen lag es nahe, in § 8c Abs. 1 S. 3 KStG eine diese Nichtanwendbarkeit kompensierende, ausdrückliche Zusatzformel für Interessengleichläufe aufzunehmen.

Beispiel 1: Die P-GmbH ist ein junges Unternehmen der Pharmabranche. Als solches hat es aufgrund hoher Anfangsinvestitionen auch hohe steuerliche Anlaufverluste, die es mit späteren Gewinnen verrechnen möchte. Im Rahmen einer ersten Finanzierungsrunde im Jahr 02 erwirbt die A-GmbH an der P-GmbH eine

51 *Frotscher* in Frotscher/Maas, KStG/GewStG/UmwStG, 122. Erg.Lfg., § 8c KStG Rz. 47, der als Auslegungshilfe für das Näheverhältnis auf § 30 WpÜG verweist. Bei der übrigen Definition des Nahestehens stellt er jedoch deutlich auf ein Handeln der nahe stehenden Person *im Interesse* des Erwerbers ab. Eine Abgrenzung zum Interessengleichlauf in § 8c Abs. 1 S. 3 KStG wäre u.E. aber so nicht mehr möglich.

52 *Zerwas/Fröhlich*, DStR 2007, 1933 (1934); zur fehlenden Präzision der Verwaltungsauffassung auch *Möhlenbrock* in Rödder/Möhlenbrock, Ubg. 2008, 595 (601).

53 *Meiisel/Bokeloh*, BB 2008, 808 (812).

54 Dazu oben II.2.

55 *Englisch* in Tipke/Lang, 21. Aufl. 2013, § 5 Rz. 60. Der Umstand, dass der Gesetzgeber der ausdrücklichen Bitte um Klarstellung in einer Stellungnahme des IDW nicht nachgekommen ist, kann u.E. nicht für das Gegenteil streiten, denn dem bloßen Schweigen des Gesetzgebers kann im Vergleich zum ausdrücklichen Hinweis in der Stellungnahme des Bundesrats kein vergleichbar hoher normativer Gehalt entnommen werden, so aber wohl *Suchanek* in Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, Erg.Lfg. 250, § 8c KStG Rz. 26.

56 Dazu etwa *Larenz*, Methodenlehre der Rechtswissenschaft, 6. Aufl. 1991, S. 330.

57 Zutreffend und übertragbar aus den Urteilen zu § 32d Abs. 2 Nr. 1a) EStG sind aber sicher die verfassungsrechtlichen Wertungen, wonach ein gesonderter Steuertarif für Kapitaleinkünfte wegen Art. 6 Abs. 1 GG nicht ausschließlich und ohne Möglichkeit eines Nachweises der Fremdüblichkeit an enge, familienrechtliche Beziehungen i.S.d. § 15 AO geknüpft werden kann, vgl. etwa BFH v. 29.4.2014 – VIII R 44/13, DB 2014, 1960, Rz. 25 ff. Auch eine Auslegung des Begriffs der „*nahe stehenden Personen*" in § 8c KStG darf nicht zu einem unwiderleglichen Nahestehen von Familienangehörigen und damit zu einer erhöhten Gefahr des Verlustuntergangs für in derselben Körperschaft investierte Familienangehörige führen.

58 Dazu bereits oben II.3. und die Erläuterung in Fn. 60.

59 Im Gegensatz dazu sind die anderen Fallgruppen des § 1 Abs. 2 AStG weitestgehend losgelöst von dem Regelungshintergrund des AStG übertragbar.

18 %ige Beteiligung. Im Jahr 03 erwirbt die B-GmbH im Wege einer weiteren Finanzierungsrunde ebenfalls 18 % an der P-GmbH. Sowohl an der A-GmbH als auch an der B-GmbH ist seit dem Jahr 00 das Pharmagroßunternehmen N-AG zu 30 % beteiligt. Da die N-AG mit 30 % sowohl an der A-GmbH als auch an der B-GmbH wesentlich beteiligt i.S.d. § 1 Abs. 2 Nr. 1 AStG ist, stehen die A-GmbH und die B-GmbH unter entsprechender Anwendung des § 1 Abs. 2 Nr. 2 AStG einander nahe, und ein anteiliger Verlustuntergang gemäß § 8c Abs. 1 S. 1 KStG i.H.v. 36 % erfolgt im Jahr 03.

2. Der Streit über die Verlustnutzung als Gegenstand der „*gleichgerichteten Interessen*" (§ 8c Abs. 1 S. 3 KStG)

Die Auslegungsfragen zu § 8c Abs. 1 S. 3 KStG und dem enthaltenen Begriff der „*gleichgerichteten Interessen*" gehören seit Einführung der Norm zu den umstrittensten im gesamten Regelungskomplex.[60] Eine der wichtigsten Weichen im Umgang mit dem Begriff wird mit der Antwort auf die Frage nach dem Bezugsgegenstand der „*gleichgerichteten Interessen*" gestellt. Unter diesem Stichwort wird darüber diskutiert, ob Gegenstand des „*gleichgerichteten Interesses*" der Mitglieder einer Gruppe i.S.d. § 8c Abs. 1 S. 3 KStG die gemeinsame Verlustnutzung sein muss oder auch weitere Gegenstände „*gleichgerichteter Interessen*" erfasst sind (etwa strategische Zielsetzungen oder ein gemeinsames Ausschüttungsinteresse).

Die Finanzverwaltung hat den ursprünglich noch vorgesehenen Satz, dass „*jeder Umstand*" Gegenstand des „*gleichgerichteten Interesses*" sein kann, aus seinem Entwurf eines BMF-Schreibens 2008 zur Verlustabzugsbeschränkung für Körperschaften (§ 8c KStG) vom 20.2.2008[61] nach vielfacher Kritik[62] zwar nicht in die finale Version übernommen. Allerdings befindet sich sowohl im BMF-Schreiben 2008 als auch im Erlassentwurf 2014 der ausdrückliche Hinweis, dass sich die gemeinsamen Interessen nicht auf den Erhalt des Verlustvortrags beziehen müssen.[63]

Diese Gesetzesauslegung durch die Finanzverwaltung überzeugt nicht:[64] Anders als bei der Definition der „*nahe stehenden Personen*" bleibt bei dem Begriff der „*gleichgerichteten Interessen*" die Suche nach einer Legaldefinition ohne Erfolg. Ausgangspunkt einer Auslegung ist deswegen die Fallgruppe des sog. „*Erwerberquartetts*", die der Gesetzgeber bei der erst späten Einfügung des damaligen § 8c S. 3 KStG a.F. vor Augen hatte.[65] Da diese Erwerberquartette ausdrücklich als Gestaltungen zur Umgehung der Rechtsfolge des § 8c S. 1 u. 2 KStG a.F.[66] (quotaler oder vollständiger Verlustuntergang) angesehen wurden, spricht einiges dafür, dass der Gesetzgeber bei Verabschiedung der Regelung das gemeinsame Interesse der Einzelerwerber an der Verlustnutzung als Gegenstand des gemeinsamen Interesses vor Augen hatte. Denn aus welchem Interesse wird zur Umgehung des § 8c Abs. 1 KStG sonst zusammen gearbeitet, wenn nicht aus einem gemeinsamen Verlustnutzungsinteresse?

Auch die nachträgliche, ausdrückliche Bestätigung der weiten Verwaltungsauslegung durch die Finanzminister des Bundes und der Länder, welche in dieser Auseinandersetzung teilweise ins Feld geführt wird,[67] kann für die Auslegung des Gesetzes keine Rolle spielen, weil sie keinen Niederschlag in den Gesetzgebungsmaterialien gefunden hat und keine vergleichbare Äußerung der Legislative ersichtlich ist.

Für das dargestellte enge Verständnis der „*gleichgerichteten Interessen*" spricht auch eine verfassungskonforme Auslegung der Norm, die im Lichte des Bestimmtheitsgrundsatzes zur trennschärferen, weniger weitläufigen Auslegungsvariante und damit zum Verständnis des „*Interesses*" in § 8c KStG als „*Interesse an der Verlustnutzung*" votieren muss. Auch der oben skizzierte rechtsökonomische Hintergrund der Verlustnutzung streitet eher für ein enges als für jedes weite Verständnis der „*gleichgerichteten Interessen*".

Bisher wenig Beachtung hat auch eine praktische Schwierigkeit erfahren, der sich der Normadressat erst zu stellen hat, wenn der Gegenstand der „*gleichgerichteten Interessen*" eben nicht allein die Verlustnutzung sein sollte. Gar nicht fernliegend ist nämlich in diesem Fall, dass ein Anteilserwerber mit mehreren anderen Gesellschaftern verschiedene Gruppen mit „*gleichgerichteten Interessen*" bildet, diese „*gleichgerichteten Interessen*" innerhalb einer Gruppe sich von den „*gleichgerichteten Interessen*" der anderen Gruppe im Gesellschafterkreis aber unterscheiden.[68] Nur dann stellt sich die Folgefrage, welcher der beiden Gruppen, denen der Anteilserwerber zugehörig ist, sein Anteilserwerb zugerechnet werden muss oder ob es sogar zur Doppelzurechnung kommt. Bei einem einheitlichen Interessengegenstand – der gemeinsamen Nutzung des Verlustvortrags – wäre eine solche Doppelzugehörigkeit eines Anteilserwerbers kaum denkbar und die beschriebene schwierige Folgefrage würde sich gar nicht erst stellen.

> **Beispiel 2:** Ausgangssachverhalt wie in Beispiel 1 oben, aber ohne jede Beteiligung der N-AG. Die A-GmbH und die B-GmbH kennen sich jedoch aus anderen strategischen Investments in der Pharmabranche und wollen die gewachsene Vertrauensbasis auch beim gleichzeitigen Investment in der P-GmbH fruchtbar machen. Dieses gemeinsame Interesse ist auch in einer Stimmbindungsvereinbarung zu strategischen Fragen dokumentiert. Ein darüber hinaus gehendes Interesse in Bezug auf die Verlustvorträge ist bei Einstieg der B-GmbH nicht dokumentiert, weswegen u.E. keine

60 Die Einzelfragen im Überblick bei *Dötsch* in Dötsch/Pung/Möhlenbrock, Die Körperschaftsteuer, 70. Erg.Lfg., § 8c KStG Rz. 93 ff.

61 BMF-Entwurf zur Verlustabzugsbeschränkung für Körperschaften (§ 8c KStG) v. 20.2.2008, Satz 1 in Rz. 28, abrufbar unter www.gmbhr.de/volltexte.htm (zuletzt abgerufen am 17.11.2014).

62 Z.B. die Stellungnahme der *Centrale für GmbH Dr. Otto Schmidt* v. 14.3.2008 zum Entwurf eines BMF-Schreibens v. 20.2.2008 zur Verlustnutzungsbeschränkung bei Körperschaften aufgrund § 8c KStG, GmbHR 2008, 421 (425).

63 Dort jeweils Rz. 27.

64 Im Ergebnis ebenso *Sistermann/Brinkmann*, BB 2008, 1928 (1934); *Dötsch* in Dötsch/Pung/Möhlenbrock, Die Körperschaftsteuer, 70. Erg.Lfg., § 8c KStG Rz. 95.

65 Dazu oben II.2.

66 Heute § 8c Abs. 1 S. 1 u. 2 KStG.

67 In diese Richtung anscheinend *van Lishaut*, FR 2008, 789 (798).

68 Anteilserwerber A teilt mit Gesellschafter B ein gleichgerichtetes Interesse im Bereich Ausschüttungspolitik, jedoch mit Gesellschafter C ein gleichgerichtetes Interesse im Hinblick auf die strategische Unternehmensausrichtung.

gleichgerichteten Interessen i.S.d. § 8c Abs. 1 S. 3 KStG anzunehmen sind. Mangels wesentlicher Beteiligung eines Dritten fehlt es hier auch an der Nähebeziehung des § 8c Abs. 1 S. 1 KStG. Ein schädlicher Beteiligungserwerb findet deswegen, anders als in Beispiel 1, im Jahr 03 nicht statt.

3. Einbeziehung von Erwerbsvorgängen innerhalb einer Erwerbergruppe

Ist der maßgebliche Erwerberkreis schließlich definiert, stellen sich nicht weniger umstrittene Fragen zu den Berechnungsmethoden bei Addition der Erwerbsvorgänge. Unter dem Stichwort der Erwerbsvorgänge innerhalb eines Erwerberkreises wird besonders kontrovers diskutiert, ob auch Anteilsverschiebungen innerhalb eines Erwerberkreises im Fünfjahreszeitraum für Zwecke des § 8c Abs. 1 S. 1 u. 2 KStG zu addieren sind.

Die Finanzverwaltung bejaht in Rz. 22 des BMF-Schreibens 2008[69] die Berücksichtigung von Anteilserwerben innerhalb eines Erwerberkreises. In der Literatur wird dies allerdings überwiegend abgelehnt.[70]

Im Zusammenhang mit der weiten Definition der „*gleichgerichteten Interessen*“ durch die Finanzverwaltung vermittelt deren Standpunkt zu Erwerbsvorgängen innerhalb des Erwerberkreises zunächst den Eindruck, Teil einer profiskalischen Rosinentheorie[71] zu sein: Mit einer möglichst weitgehenden Zusammenfassung eigentlich verschiedener Anteilserwerbe durch verschiedene Rechtsträger im Rahmen der personellen Erwerberkreisdefinition einerseits[72] soll andererseits eine Betrachtung eines jeden dieser zuvor zusammengefassten Erwerberkreismitglieder als separater Erwerber i.S.d. § 8c Abs. 1 S. 1 u. 2 KStG zur Bestimmung der sachlich mitzählenden Erwerbsvorgänge einhergehen.

Zu Recht wird u.E. gegen dieses Ergebnis bereits sprachlogisch argumentiert, denn wird in § 8c Abs. 1 S. 3 KStG zunächst das Vorliegen *eines* Erwerbers fingiert, kann nicht im nächsten Auslegungsschritt eine Übertragung „*zwischen diesem (einen) Erwerber*“[73] angenommen werden.[74]

In systematischer Hinsicht spricht allerdings für die Auslegung der Finanzverwaltung, dass bei Nichtberücksichtigung von Anteilserwerben innerhalb eines Erwerberkreises die nachträglich eingefügte Konzernklausel in § 8c Abs. 1 S. 5 KStG nur in seltenen Fällen konstitutive Wirkung entfalten würde. In den meisten Konzernsachverhalten läge nach der überwiegenden Literaturauffassung zu Anteilswerben innerhalb eines Erwerberkreises nämlich bereits ein nicht zu berücksichtigender Anteilserwerb innerhalb eines Erwerberkreises vor, ohne dass die Konzernklausel zur Anwendung gelangt. Oft werden Schwesterngesellschaften wegen ihrer Eigenschaft als nahe stehende Personen i.S.d. § 8c Abs. 1 S. 1 u. 2 nämlich einen Erwerberkreis bilden.

Entscheidend spricht jedoch aus unserer Sicht für die Literaturauffassung, dass sich bei einer Anteilsverschiebung innerhalb des Erwerberkreises das wirtschaftliche Engagement des für Zwecke der Verlustnutzung zusammengefassten Erwerberkreises gar nicht verändert. Versteht man nämlich entsprechend der ausdrücklichen Hinweise in der Gesetzesbegründung den graduellen (25 %) oder vollständigen (50 %) Change-of-Control an der Körperschaft als maßgeblichen Sanktionierungshintergrund des Verlustuntergangs in § 8c KStG, so kann ein innerzirkulärer Erwerb die Gesellschaft keinem Verlustuntergang näher bringen noch einen solchen herbeiführen. Eine Verschiebung des wirtschaftlichen Engagements dieses Erwerberkreises relativ zu den außerhalb dieses Kreises stehenden Gesellschaftern findet dann nämlich gar nicht statt.

> **Beispiel 3:** Ausgangssachverhalt wie Beispiel 1 oben. In Jahr 04 überträgt die B-GmbH allerdings einen Großteil ihrer Beteiligung an der P-GmbH auf die A-GmbH, so dass die B-GmbH danach nur noch zu 1 % und die A-GmbH dafür zu 35 % an der P-GmbH beteiligt ist. U.E. darf der 17 %ige Anteilserwerb der A-GmbH von der ihr nahe stehenden B-GmbH im Jahr 04 zur Berechnung der Schädlichkeit i.S.d. § 8c Abs. 1 S. 1 oder S. 2 nicht berücksichtigt werden, da es sich um eine bloße Anteilsverschiebung innerhalb eines Erwerberkreises handelt.

4. Berechnungsmethode bei zwischenzeitlichem Wechsel des Erwerberkreises durch einen Anteilserwerber

Schließlich stellt sich die Frage nach der Berechnung des schädlichen Anteilserwerbs unter Beteiligung von Erwerberkreisen aus sich „*nahe stehenden*“ Personen oder Erwerbern mit „*gleichgerichteten Interessen*“, wenn die Erwerberkreiszugehörigkeit während eines laufenden Fünfjahreszeitraums wechselt. Ein Wechsel ist zum Beispiel im Hinblick auf § 8c Abs. 1 S. 3 KStG vorstellbar, wenn die Interessen des Anteilserwerbers an der Verlustnutzung nicht mehr gleichgerichtet mit denen der einen Gesellschaftergruppe 1 sondern nun gleichgerichtet mit denen der anderen Gesellschaftergruppe 2 sind.

Das BMF-Schreiben 2008 geht auf diese Frage genauso wenig ausdrücklich ein wie der Erlassentwurf 2014. Lediglich aus einer Zusammenschau von Rz. 17 u. 25 des BMF-Schreibens 2008[75] könnte man ablesen, dass nach Auffassung der Finanzverwaltung solche Anteilserwerbe nicht in die Schädlichkeitsberechnung für einen laufenden Fünfjahreszeitraum einfließen sollen, die aus der Zeit vor der Konstituierung des untersuchten Erwerberkreises von einem seiner Mitglieder „mitgebracht“ wurden.

Ausgangspunkt für die Berechnungsmethode im Fall des den Erwerberkreis wechselnden Anteilserwerbers können

69 Unverändert in Rz. 22 des Erlassentwurfs 2014; ebenso *Olbing* in Streck, KStG, 7. Aufl. 2008, § 8c Rz. 18; *Suchanek* in Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, Erg.Lfg. 250, § 8c KStG Rz. 18.

70 U.a. *Frotscher* in Frotscher/Maas, KStG/GewStG/UmwStG, 122. Erg.Lfg., § 8c KStG Rz. 86b; *Dötsch* in Dötsch/Pung/Möhlenbrock, Die Körperschaftsteuer, 70. Erg.Lfg., § 8c KStG Rz. 63; *Dieterlein/Winkler*, GmbHR 2007, 815 ff.; *Sistermann/Brinkmann*, DStR 2008, 897 ff.; *Kohlhaas/Kranz*, GmbHR 2013, 1308 (1313), m.w.N.

71 Begriff in Anlehnung an die auf *John*, ZHR 140 (1976), 254 ff. zurückgehende Bezeichnung der in BGH v. 1.12.1975 – II ZR 62/75, BGHZ 65, 309 vertretenen Auslegungsmethode zu § 15 HGB.

72 Dazu oben III.2.

73 So zutreffend *Kohlhaas/Kranz*, GmbHR 2013, 1308 (1313) und ähnlich *Frotscher* in Frotscher/Maas, KStG/GewStG/UmwStG, 122. Erg.Lfg., § 8c KStG Rz. 86b.

74 *Dötsch* in Dötsch/Pung/Möhlenbrock, Die Körperschaftsteuer, 70. Erg.Lfg., § 8c KStG Rz. 63.

75 Gleiche Rz. im Erlassentwurf 2014, aaO (Fn. 3).

die Erwägungen des FG Niedersachsen in seinem Urteil vom 13.9.2012 zur Berechnung der Schädlichkeitsschwelle bei zwischenzeitlichen Anteilsveräußerungen sein.[76] Darin hatte das Gericht zu entscheiden, ob neben der Addition von Anteilserwerben auch eine Gegenrechnung mit innerhalb des maßgeblichen Fünfjahreszeitraums erfolgenden Anteilsveräußerungen stattfinden muss. Das Gericht entschied sich für diese Saldobetrachtung,[77] d.h. es müsse für Zwecke des § 8c Abs. 1 S. 1 u. 2 KStG darauf ankommen, ob zu irgendeinem Zeitpunkt innerhalb des Fünfjahreszeitraum ein Erwerber mehr als 25 % oder 50 % an der Körperschaft beteiligt ist. Neben der so möglichen Verhinderung eines verfassungsrechtlich bedenklichen strukturellen Vollzugsdefizits[78] spreche für diese Auslegung vor allem der in der Gesetzesbegründung zum Ausdruck kommende Gedanke, mit § 8c KStG ein geändertes wirtschaftliches Engagement und damit einhergehende Einflussmöglichkeiten in der Körperschaft zu sanktionieren. Diese Veränderung an Einfluss auf die Körperschaft habe der Gesetzgeber eben erst mit Überschreiten der gesetzlich vorgesehenen Beteiligungsschwellen sanktionieren wollen[79].

Diese Saldobetrachtung des Einflusses eines Erwerbers kann auch für die Bestimmung der Berechnungsmethoden bei Wechsel eines Anteilserwerbers aus einem Erwerberkreis fruchtbar gemacht werden:

a) Die Berechnung der Schädlichkeit im ehemaligen Erwerberkreis des wechselnden Anteilserwerbers

Übertragen auf die Problematik des Wechsels eines Anteilserwerbers von einem Erwerberkreis in einen anderen ist die Schädlichkeitsberechnung im ehemaligen Erwerberkreises des wechselnden Anteilserwerbers so fortzuführen, dass nur die Einzelerwerbe der übrig bleibenden Erwerberkreismitglieder zusammengerechnet werden und alle Einzelerwerbe des nun ausgeschiedenen Anteilserwerbers herausgerechnet werden. Ein bereits begonnener Fünfjahreszeitraum kann zwar grundsätzlich für die verbleibenden Gruppenmitglieder weiter laufen, muss jedoch insofern korrigiert werden als er ursprünglich von einem individuellen Anteilserwerb des nunmehr ausgeschiedenen Anteilserwerbers ausgelöst wurde. So kann dem Ziel, graduell Einflusssteigerungen zu sanktionieren, am genauesten Rechnung getragen werden, denn in Höhe der Anteile des ausscheidenden Anteilserwerbers schwindet auch der Einfluss des Erwerberkreises als Interessengruppe auf die Verlustnutzung. Zwar ist auch denkbar bei Ausscheiden eines Anteilserwerbers aus dem Erwerberkreis im Hinblick auf die übrig bleibenden Anteilserwerber des ehemaligen Erwerberkreises die Gründung eines neuen Erwerberkreises samt ebenso neu laufendem Fünfjahreszeitraum anzunehmen. Allerdings käme diese Lösung bei unverändert, homogener Interessenlage in der alten Gruppe dem Change-of-Control-Gedanken nicht ebenso nahe, denn die gemeinsamen Interessen verfolgen deren Mitglieder bereits längere Zeit. Daran ändert auch das Ausscheiden eines Gruppenmitglieds nichts. Ein Neubeginn des Fünfjahreszeitraums ist deswegen nicht gerechtfertigt.

Beispiel 4a): In der steuerliche Verluste vortragenden X-GmbH existierten Erwerberkreis 1 und 2. Die Gesellschafter A, B, C, D und E hielten ihre Beteiligung seit Gründung der Gesellschaft. Ein Fünfjahreszeitraum i.S.d. § 8c Abs. 1 KStG lief zu Beginn des Jahres 01 nicht mehr. Die Mitglieder des Erwerberkreises 1, A und B, haben im Jahr 01 jeweils eine weitere 8 %ige Beteiligung erworben, C, damals ebenfalls Mitglied im Erwerberkreis 1, hat im Jahr 02 ebenfalls eine zusätzliche 8 %ige Beteiligung an der X-GmbH erworben. Die Mitglieder des Erwerberkreises 2, D im Jahr 01 und E im Jahr 02, hatten jeweils eine 9 %ige Beteiligung erworben. Seit Beginn des Jahres 03 verfolgte C im Hinblick auf die Verlustnutzung keine gleichgerichteten Interessen mit A und B mehr, sondern gleichgerichtete Interessen mit D und E. Für die Schädlichkeitsberechnung zukünftiger Erwerbe der nach wie vor als homogener Erwerberkreis agierenden A und B läuft der im Jahr 01 ausgelöste Fünfjahreszeitraum weiter. Allerdings wird der 8 %ige Erwerb des C aus dem Jahr 02 für diesen Erwerberkreis nicht mehr mitgerechnet.

b) Die Berechnung der Schädlichkeit im „neuen" Erwerberkreis des wechselnden Anteilserwerbers

Dagegen konstituiert sich dem Gedanken des Change-of-Controls folgend der „neue" Erwerberkreis, der der Anteilserwerber in Zukunft angehört, mit Hinzutreten des wechselnden Anteilserwerbers neu und mit dem ersten zusätzlichen Anteilserwerb nach seinem Hinzutreten beginnt für diesen „neuen" Erwerberkreis ein neuer Fünfjahreszeitraum zu laufen. Weder die Einzelerwerbe des neu hinzutretenden Anteilserwerbers aus der Zeit vor seinem Wechsel noch solche Anteilserwerbe des „neuen" Erwerberkreises aus der Zeit vor dem Hinzutreten des Anteilserwerbers können für die Berechnung der Schädlichkeitsschwelle dieser „neuen" Interessengruppe eine Rolle spielen, denn bis zum Zeitpunkt des Wechsels bestand kein Interessengleichlauf zwischen *allen*[80] Mitgliedern dieses Erwerberkreises und damit kein zu sanktionierendes Einflusspotential eines hinsichtlich der Verlustnutzung abgestimmt handelnden Erwerberkreises.

Beispiel 4b): Wie Fall 4a). C erwirbt nach dokumentiertem Interessenwechsel im Jahr 03 eine weitere 8 %ige Beteiligung. Das führt nicht etwa dazu, dass Erwerberkreis 2 nun mit 26 % die Schädlichkeitsschwelle des § 8c Abs. 1 S. 1 KStG überschreitet, sondern dass ein neuer Fünfjahreszeitraum i.S.d. § 8c Abs. 1 KStG für einen Erwerberkreis 3, bestehend aus den Gesellschaftern C, D und E zu laufen beginnt und diesem Kreis bisher nur der 8 %ige Erwerb aus dem Jahr 03 zugerechnet werden kann.

IV. Zusammenfassung der Ergebnisse

Im Hinblick auf die zentralen Rechtsbegriffen des schädlichen Beteiligungserwerbs durch Erwerberkreise wie „*nahe stehende Personen*" (§ 8c Abs. 1 S. 1 u. 2 KStG) und „*Erwerber mit gleichgerichteten Interessen*" (§ 8c Abs. 1 S. 3 KStG) besteht in der Praxis nach wie vor große Unsi-

76 FG Niedersachsen v. 13.9.2012 – 6 K 51/10, EFG 2012, 2311.

77 Wie auch die h.M., Nachw. in FG Niedersachsen v. 13.9.2012 – 6 K 51/10, EFG 2012, 2311, Rz. 34.

78 Vgl. FG Niedersachsen v. 13.9.2012 – 6 K 51/10, EFG 2012, 2311, Rz. 37.

79 Dazu FG Niedersachsen v. 13.9.2012 – 6 K 51/10, EFG 2012, 2311, Rz. 36.

80 Anders bei der „alten" Gruppe, bei der das Weiterlaufen des Fünfjahreszeitraums dadurch gerechtfertigt ist, dass nach dem Ausscheiden wie vor dem Ausscheiden des wechselnden Anteilserwerbers „alle" Gruppenmitglieder „*gleichgerichtete Interessen*" haben.

cherheit. Die allgemeinen Gründe für die defizitäre Steuerplanungssicherheit im Rahmen der Auslegung des § 8c KStG sind insbesondere auch bei Auslegung der Erwerberkreisbegriffe einschlägig. Bei der Auslegung der Erwerberkreisbegriffe steht deswegen die Grundlagenarbeit am Beginn einer jeden konsistenten Lösungsfindung. Im Einzelnen führte das bei den vorstehend erörterten Auslegungsproblemen zu den folgenden Ergebnissen:

– Im Rahmen des § 8c Abs. 1 S. 1 u. 2 KStG sind die „*nahe stehenden Personen*" wie in § 1 Abs. 2 AStG auszulegen.

– Alleiniger Gegenstand der „*gleichgerichteten Interessen*" i.S.d. § 8c Abs. 1 S. 3 KStG kann die gemeinsame Verlustnutzung sein.

– Erwerbsvorgänge innerhalb eines Erwerberkreises sind bei der Berechnung der Schädlichkeit eines Anteilserwerbes nicht mitzurechnen.

– Die Folgen des Wechsels eines Anteilserwerbers von einem Erwerberkreis in den anderen für die Berechnung der Schädlichkeit sind im Einzelnen anhand des Change-of-Control-Gedankens zu identifizieren.

Rechtsprechung

Gesellschaftsrecht

GmbH-Vertragskonzern: Zeitliche Begrenzung von Ansprüchen auf Sicherheitsleistung nach Beendigung eines Beherrschungs- und Gewinnabführungsvertrags

AktG § 303

Der Anspruch der Gläubiger einer abhängigen Gesellschaft auf eine Sicherheitsleistung für Verbindlichkeiten, die bis zur Bekanntmachung der Eintragung der Beendigung des Beherrschungs- oder Gewinnabführungsvertrags begründet, aber erst danach fällig werden, ist entsprechend den Nachhaftungsregeln in §§ 26, 160 HGB und § 327 Abs. 4 AktG auf Ansprüche, die vor Ablauf von fünf Jahren nach der Bekanntmachung fällig werden, begrenzt.

BGH, Urt. v. 7.10.2014 – II ZR 361/13

► Aus dem Tatbestand:

[1] Die s-GmbH U mietete unter dem 14.12.2007 von der Klägerin (Kl.in) ein eigens zu diesem Zweck errichtetes gewerbliches Objekt für die Dauer von 15 Jahren.

[2] Die Beklagte (Bekl.) hatte als herrschendes Unternehmen am 10.4.2006 mit der an diesem Tag gegründeten s-GmbH U für die Dauer von zehn Jahren einen Beherrschungs- und Gewinnabführungsvertrag abgeschlossen. Mit Vertrag v. 30.11./1.12.2010 hoben die Bekl. und die s-GmbH U den Beherrschungs- und Gewinnabführungsvertrag zum 31.12.2010 auf. Die Eintragung der Aufhebung wurde am 17.1.2011 im Handelsregister bekannt gemacht. Die Bekl. gab gegenüber der Kl.in analog § 303 Abs. 3 AktG ein Bürgschaftsversprechen ab, das zeitlich bis zum 16.1.2016 befristet ist.

[3] Mit der Klage hat die Kl.in von der Bekl. die Leistung einer Sicherheit gemäß § 232 Abs. 1 BGB bis zum 17.1.2017 in Höhe eines Betrags von 291.883,20 € verlangt. Die Klage hatte keinen Erfolg *[LG Braunschweig v. 21.12.2012 – 9 O 2422/11 (352)]*. Im Berufungsverfahren hat die Kl.in zusätzlich hilfsweise beantragt festzustellen, dass die Bekl. verpflichtet sei, der Kl.in jeden weiteren Schaden zu ersetzen, der aus der Aufhebung des zwischen der Bekl. und der s-GmbH U am 10.4.2006 abgeschlossenen Beherrschungs- und Gewinnabführungsvertrags in der Zeit vom 17.1.2016 bis 17.1.2017 entstehen wird. Das OLG hat die Berufung zurückgewiesen *[OLG Braunschweig v. 2.10.2013 – 3 U 34/13]*. ... ...

► Aus den Entscheidungsgründen:

[4] Die Revision ... *[hat]* ... keinen Erfolg.

I. ... II.

[7] Das Berufungsurteil hält der revisionsrechtlichen Nachprüfung stand. Die Kl.in hat keinen Anspruch auf Leistung einer Sicherheit gemäß § 232 Abs. 1 BGB über den 16.1.2016 hinaus bis zum 17.1.2017. Das OLG hat den Sicherungsanspruch zeitlich zu Recht entsprechend §§ 26, 160 HGB, § 327 Abs. 4 AktG auf Ansprüche, die innerhalb von fünf Jahren ab der Bekanntmachung der Eintragung der Beendigung des Beherrschungs- und Gewinnabführungsvertrags fällig werden, begrenzt.

[8] 1. Im Vertragskonzern mit einer GmbH als abhängiger Gesellschaft ist der Rechtsgedanke des § 302 AktG entsprechend anzuwenden (BGH v. 10.7.2006 – II ZR 238/04, BGHZ 168, 285 = GmbHR 2006, 928 m. Komm. *Theiselmann*, Rz. 6; v. 11.10.1999 – II ZR 120/98, BGHZ 142, 382 [384] = GmbHR 1999, 1299 m. Komm. *Brauer*; v. 11.11.1991 – II ZR 287/90, BGHZ 116, 37 [39] = GmbHR 1992, 34; v. 14.12.1987 – II ZR 170/87, BGHZ 103, 1 [4] = GmbHR 1988, 174). Das gilt auch für die Besicherung nach § 303 AktG (vgl. BGH v. 11.11.1991 – II ZR 287/90, BGHZ 116, 37 [39] = GmbHR 1992, 34; v. 14.12.1987 – II ZR 170/87, BGHZ 103, 1 [5] = GmbHR 1988, 174; v. 16.9.1985 – II ZR 275/84, BGHZ 95, 330 [342] = GmbHR 1986, 78).

[9] 2. Der Anspruch der Gläubiger einer abhängigen Gesellschaft auf eine Sicherheitsleistung für Verbindlichkeiten, die bis zur Bekanntmachung der Eintragung der Beendigung des Beherrschungs- oder Gewinnabführungsvertrags begründet, aber erst danach fällig werden, ist entsprechend den Nachhaftungsregeln in §§ 26, 160 HGB und § 327 Abs. 4 AktG auf Ansprüche, die vor Ablauf von fünf Jahren nach der Bekanntmachung fällig werden, begrenzt.

[10] a) Im Schrifttum ist streitig, ob die Sicherheitsleistung zeitlich entsprechend den Nachhaftungsregeln in §§ 26, 160 HGB u. § 327 Abs. 4 AktG zu begrenzen (so *Koppensteiner* in Köln.Komm.AktG, 3. Aufl., § 303 Rz. 16; *Hirte* in Großkomm.AktG, 4. Aufl., § 303 Rz. 17; *Veil* in Spindler/Stilz, AktG, 2. Aufl., § 303 Rz. 16; *Koch* in Hüffer, AktG, 11. Aufl., § 303 Rz. 3; *Emmerich* in Emmerich/Habersack, Aktien- und GmbH-Konzernrecht, 7. Aufl., § 303 Rz. 13d; *Habersack*, FS Koppensteiner, 2001, S. 31 [38]; *Krieger* in Münch.Hdb.GesR, Bd. 4: AG, 3. Aufl., § 60 Rz. 41; *Paschos* in Henssler/Strohn, GesR, 2. Aufl., § 303 AktG Rz. 6; *Grigoleit/Servatius*, AktG, § 303 Rz. 5; *Hoffmann*, NZG 2000, 935 [936]; *Henssler/Heiden*, NZG 2010, 328 [332]; *Goldschmidt/Laeger*, NZG

2012, 1201 [1205]; *Hattstein*, Gläubigersicherung durch das ehemals herrschende Unternehmen, 1995, S. 111 ff.) oder entsprechend einer Entscheidung des Senats (BGH v. 18.3.1996 – II ZR 299/94, ZIP 1996, 705 [706 f.] = GmbHR 1996, 369 zu § 26 KapErhG) ein konkret zu bestimmendes Sicherungsinteresse, maximal der künftig fällig werdende Gesamtbetrag, maßgebend ist (so OLG Frankfurt a. M. v. 16.2.2000 – 19 U 226/98, NZG 2000, 933 [935]; OLG Hamm v. 18.2.2008 – I-8 U 235/06, AG 2008, 898 [899 f.] = GmbHR 2009, 43 [LS]; *Hüffer*, AktG, 10. Aufl., § 303 Rz. 3; *Stephan* in K. Schmitt/Lutter, AktG, 2. Aufl., § 303 Rz. 11; *Altmeppen* in Münch.Komm.AktG, 3. Aufl., § 303 Rz. 31; *Koppensteiner/Schnorbus* in Rowedder/Schmidt-Leithoff, GmbHG, 5. Aufl., § 52 Anh. Rz. 119; *Liebscher* in Münch.Komm.GmbHG, § 13 Anh. Rz. 848; *Schröer*, DB 1999, 317 [321 f.]; *Trölitzsch*, WiB 1996, 572 f.).

[11] b) Die Sicherheitsleistung für Ansprüche von Gläubigern der Gesellschaft aus Dauerschuldverhältnissen, die erst nach dem Ende eines Beherrschungs- oder Gewinnabführungsvertrags fällig werden, ist zu begrenzen.

[12] aa) § 303 AktG enthält insoweit eine Regelungslücke. Ansprüche aus Dauerschuldverhältnissen sind bereits dann vor der Bekanntmachung der Eintragung der Beendigung des Unternehmensvertrags i.S.v. § 303 Abs. 1 S. 1 AktG begründet, wenn das Dauerschuldverhältnis selbst entstanden ist. Auf die Fälligkeit des einzelnen Anspruchs ist nicht abzuheben (vgl. BGH v. 11.11.1991 – II ZR 287/90, BGHZ 116, 37 [46] = GmbHR 1992, 34). Damit besteht die Gefahr einer endlosen oder jedenfalls weit über den Zeitpunkt der Beendigung des Beherrschungs- bzw. Gewinnabführungsvertrags hinausreichenden Haftung des herrschenden Vertragsteils, obwohl die Gläubiger einer vertraglich konzernierten Gesellschaft keinen Anspruch auf einen Fortbestand des Beherrschungs- bzw. Gewinnabführungsvertrages und der Verlustausgleichspflicht nach § 302 AktG haben.

[13] Eine solche zeitlich weit reichende Haftung lässt sich mit dem Zweck des Anspruchs auf die Sicherheitsleistung nicht vereinbaren. Der Anspruch auf Sicherheitsleistung nach § 303 AktG soll der Gefahr begegnen, dass die früher abhängige Gesellschaft, deren eigenständige Lebensfähigkeit wegen der vorherigen Ausrichtung auf das Konzerninteresse zweifelhaft erscheint, ihre Verbindlichkeiten nicht mehr bezahlen kann, nachdem die Verpflichtung der Obergesellschaft zur Verlustdeckung nach § 302 AktG infolge der Beendigung des Vertrags entfallen ist (vgl. BGH v. 16.9.1985 – II ZR 275/84, BGHZ 95, 330 [346] = GmbHR 1986, 78). Diese mit der früheren Konzernierung verbundene Gefahr vermindert sich aber im Lauf der Zeit nach Beendigung des Beherrschungs- oder Gewinnabführungsvertrags (vgl. *Jaeger*, DB 1996, 1069 [1070 f.]).

[14] bb) Die Regelungslücke ist unbeabsichtigt. Dass Dauerschuldverhältnisse im Bereich der Sicherheitsleistung nach § 303 AktG zu einer lang andauernden oder gar endlosen Inanspruchnahme des früher herrschenden Unternehmens führen können, hat der Gesetzgeber übersehen. Insbesondere ergeben sich keine Anhaltspunkte aus den Materialien zum *Nachhaftungsbegrenzungsgesetz* (vgl. den Regierungsentwurf BT-Drucks. 12/1868) und den Änderungen des § 303 AktG durch Art. 47 Nr. 17 EGInsO v. 5.10.1994 (BGBl. I 1994, 2911 [2931]) und Art. 9 Nr. 15 EHUG v. 10.11.2006 (BGBl. I 2006, 2553 [2579]) dafür, dass der Gesetzgeber bewusst in § 303 AktG von einer zeitlichen Begrenzung abgesehen hat.

[15] c) Die Lücke ist entsprechend §§ 26, 160 HGB, § 327 Abs. 4 AktG durch eine Begrenzung der Sicherheitsleistung auf Ansprüche, die innerhalb von fünf Jahren ab der Bekanntmachung der Eintragung der Beendigung des Vertrags fällig werden, zu schließen. Die entsprechende Anwendung der Enthaftungsregeln der §§ 26, 160 HGB, § 327 Abs. 4 AktG ist gegenüber einer Begrenzung nach dem konkret zu bestimmenden, angemessenen Sicherungsinteresse des jeweiligen Gläubigers – der Entscheidung des Senats zur Sicherheitsleistung bei einer Verschmelzung gemäß § 26 KapErhG (BGH v. 18.3.1996 – II ZR 299/94, ZIP 1996, 705 [706 f.] = GmbHR 1996, 369) folgend – vorzugswürdig.

[16] aa) Die bei der Beendigung des Unternehmensvertrags bestehende Interessenlage ist mit jener beim Ausscheiden eines Gesellschafters aus einer Personengesellschaft, insbesondere aber bei Beendigung einer Eingliederung, vergleichbar (*Habersack*, FS Koppensteiner, 2001, S. 31 [38]; *Veil* in Spindler/Stilz, AktG, 2. Aufl., § 303 Rz. 16; a.A. *Altmeppen* in Münch.Komm.AktG, 3. Aufl., § 303 Rz. 30; *Stephan* in K. Schmidt/Lutter, AktG, 2. Aufl., § 303 Rz. 11). Bei der Beendigung eines Beherrschungs- und Gewinnabführungsvertrags unterscheidet sich die Situation vom Ausscheiden eines Gesellschafters aus einer Personenhandelsgesellschaft nicht grundlegend dadurch, dass allein im Hinblick auf die Solvenz der Muttergesellschaft langfristige Verträge, insbesondere Kreditverträge oder wie hier Mietverträge über speziell auf die Bedürfnisse der beherrschten Gesellschaft zugeschnittene Gebäude abgeschlossen werden. Auch bei Personengesellschaften können langfristige Verträge allein im Hinblick auf die Solvenz einzelner Gesellschafter abgeschlossen sein. Der Gläubiger, der ebenso wenig einen Anspruch auf einen Fortbestand eines Beherrschungs- und Gewinnabführungsvertrags wie auf den Verbleib eines Gesellschafters in einer Personengesellschaft hat, kann in diesen Fällen seinem besonderen Sicherungsbedürfnis dadurch Rechnung tragen, dass er sich von vorneherein eine Sicherheit geben lässt.

[17] Auch der Gesetzgeber hat sich mit der Neufassung von § 327 Abs. 4 AktG durch Art. 11 Abs. 7 des *Gesetzes zur Anpassung von Verjährungsvorschriften an das Gesetz zur Modernisierung des Schuldrechts* v. 9.12.2004 (BGBl. I 2004, 3214) dafür entschieden, das Nachhaftungsmodell für das Ausscheiden aus einer Personengesellschaft nach § 160 HGB auf Konzernsachverhalte zu übertragen. Der Anspruch auf Sicherheitsleistung nach § 303 AktG kann schwerlich weitergehen als die Forthaftung der früheren Hauptgesellschaft nach § 327 Abs. 4 AktG. Angesichts der mit der Eingliederung verbundenen umfassenden Umgestaltung sind die Gefahren für die Gläubiger nach einer Beendigung der Eingliederung sogar größer als nach der Beendigung eines Beherrschungs- und Gewinnabführungsvertrags.

[18] bb) Eine nach den Sicherungsbedürfnissen des Gläubigers bestimmte Frist ist wegen ihrer Unbestimmtheit weniger geeignet, der Gefahr einer Endloshaftung zu begegnen (*Emmerich* in Emmerich/Habersack, Aktien- und GmbH-Konzernrecht, 7. Aufl., § 303 Rz. 13d; *Veil* in Spindler/Stilz, AktG, 2. Aufl., § 303 Rz. 16). Die Fristbestimmung nach dem konkret zu bestimmenden, angemessenen Sicherungsinteresse des jeweiligen Gläubigers ist

auch nicht deshalb vorzugswürdig, weil sie im Fall einer möglichen ordentlichen Kündigung des Dauerschuldverhältnisses zu einer kürzeren Besicherungsfrist führen kann. Einer Verkürzung der Fünfjahresfrist bedarf es nicht, weil das ehemals herrschende Unternehmen nach § 303 AktG nur Sicherheit leisten muss und nicht unmittelbar von Gläubigern der Gesellschaft in Anspruch genommen werden kann (*Habersack*, FS Koppensteiner, 2001, S. 31 [39]). Wenn das ursprünglich beherrschte Unternehmen oder sein Vertragspartner die Kündigungsmöglichkeit wahrnimmt, wird die Sicherheit frei.

[19] cc) Der Gesetzgeber hat die Nachhaftung nicht in anderen als den mit dem *Nachhaftungsbegrenzungsgesetz* v. 18.3.1994 (BGBl. I 1994, 560) in §§ 26, 160 HGB geregelten Fällen einer konkreten, am Sicherheitsinteresse orientierten Abwägung überlassen (*Veil* in Spindler/Stilz, AktG, 2. Aufl., § 303 Rz. 16). Auch § 327 Abs. 4 AktG hat er erst im Jahr 2004 mit dem *Gesetz zur Anpassung von Verjährungsvorschriften an das Gesetz zur Modernisierung des Schuldrechts* v. 9.12.2004 (BGBl. I 2004, 3214) an die Regelungen im *Nachhaftungsbegrenzungsgesetz* angepasst.

[20] dd) Einer Analogie zu § 327 Abs. 4 AktG steht nicht im Wege, dass der Gesetzgeber nur diese Vorschrift, nicht aber § 303 AktG an § 160 HGB angepasst hat (so aber *Stephan* in K. Schmidt/Lutter, AktG, 2. Aufl., § 303 Rz. 11). Denn § 327 Abs. 4 a.F. AktG enthielt bereits eine § 159 a.F. HGB entsprechende Verjährungsregelung, deren fehlende Angleichung an § 160 HGB i.d.F. des *Nachhaftungsbegrenzungsgesetzes* v. 18.3.1994 (BGBl. I 1994, 560) schon seit längerem in der Literatur moniert worden war (vgl. *Hüffer*, AktG, 5. Aufl., § 327 Rz. 7). § 303 AktG sah dagegen keine entsprechende Regelung vor, so dass der Gesetzgeber die gleich gelagerte Frage nicht in den Blick genommen hat.

[21] ee) Eine analoge Anwendung der Zehnjahresfrist des § 133 Abs. 3 S. 2 UmwG scheidet aus, da sie in der vom Gesetzgeber als für die Arbeitnehmer und ihre Interessen besonders gefährlich angesehenen Aufspaltung gründet (vgl. *Jaeger*, DB 1996, 1069 [1071]). ...

Der GmbHR-Kommentar

Bislang hatte sich der BGH auf Andeutungen beschränkt (s. zu den Andeutungen in der mündlichen Verhandlung zum Verfahren mit dem Az. II ZR 80/08 *Goette*, DStR 2009, 2602 [2609]); nunmehr hat der BGH mit dem vorstehend abgedruckten Urt. v. 7.10.2014 – II ZR 361/13 eine Entscheidung zur zeitlichen Reichweite der Nachhaftung der ehemals herrschenden Gesellschaft nach § 303 AktG getroffen: Die gegenüber den Gläubigern der beherrschten Gesellschaft zu leistende Sicherheit ist zu beschränken – und zwar unter Anwendung der Nachhaftungsregeln der §§ 26, 160 HGB und § 327 Abs. 4 AktG auf Ansprüche, die vor Ablauf von fünf Jahren nach der Bekanntmachung der Beendigung des Beherrschungs- oder Gewinnabführungsvertrags fällig werden. Damit hat der BGH einen Schlussstrich unter die Debatte zum Thema „Endloshaftung“ nach § 303 AktG gezogen.

I. Bisheriger Meinungsstand

Probleme ergaben sich bei § 303 AktG vor allem mit Blick auf Dauerschuldverhältnisse wie z.B. Miet-, Pacht- oder Arbeitsverträge (s. hierzu etwa *Emmerich* in Emmerich/Habersack, Aktien- und GmbH-Konzernrecht, 7. Aufl. 2013, § 303 AktG Rz. 13a; *Koch* in Hüffer, AktG, 11. Aufl. 2014, § 303 Rz. 3). Denn § 303 AktG stellt auf den Zeitpunkt der Begründung der Forderungen gegen die beherrschte Gesellschaft ab; Ansprüche aus Dauerschuldverhältnissen wie z.B. Mietzinsforderungen werden aber bereits mit Abschluss des Vertrags begründet, fällig werden diese Forderungen hingegen erst (deutlich) später. Die Folge war, dass – bei wörtlicher Auslegung des § 303 Abs. 1 AktG – Gläubiger für sämtliche, möglicherweise erst Jahre nach Beendigung des Unternehmensvertrags fällig werdende Forderungen Sicherheit verlangen konnten, mithin die Gefahr einer Endloshaftung bestand. Für den Bereich des Handelsrechts trat der Gesetzgeber dieser Gefahr mit dem *Nachhaftungsbegrenzungsgesetz* v. 18.3.1994 (BGBl. I 1994, 560 ff.) durch die Einführung einer Fünfjahresfrist in §§ 26 u. 160 HGB entgegen; eine Anpassung des § 303 Abs. 1 AktG wurde nicht vorgenommen. Im Schrifttum und in der Rechtsprechung war und ist man sich zumindest einig darüber, dass die Haftung aus Dauerschuldverhältnissen zeitlich zu begrenzen ist. Dabei haben sich vor allem zwei Lösungswege herauskristallisiert: In entsprechender Anwendung der §§ 26 u. 160 HGB favorisiert die überwiegende Meinung im Schrifttum eine Begrenzung der nach § 303 Abs. 1 AktG zu leistenden Sicherheit auf einen Zeitraum von fünf Jahren (*Emmerich* Emmerich/Habersack, Aktien- und GmbH-Konzernrecht, 7. Aufl. 2013, § 303 AktG Rz. 13d; *Koch* in Hüffer, AktG, 11. Aufl. 2014, § 303 Rz. 3; *Deilmann* in Hölters, AktG, 2. Aufl. 2014, § 303 Rz. 8); anderen Stimmen zufolge bilde das konkrete Sicherungsbedürfnis des Gläubigers die Obergrenze der Haftung nach § 303 AktG (*Altmeppen* in Münch.Komm.AktG, 3. Aufl. 2010, § 303 Rz. 31; OLG Hamm v. 18.2.2008 – I-8 U 235/06, AG 2008, 898 [899 f.] = GmbHR 2009, 43 [LS]; OLG Frankfurt a. M. v. 16.2.2000 – 19 U 226/98, AG 2001, 139 [141]).

II. Entscheidung des BGH und Bewertung

Der BGH hat sich nunmehr der überwiegenden Auffassung angeschlossen und entschieden, dass die nach § 303 Abs. 1 AktG zu leistende Sicherheit auf Ansprüche, die innerhalb von fünf Jahren ab Bekanntmachung der Eintragung der Beendigung des Beherrschungs- oder Gewinnabführungsvertrags fällig werden, zu begrenzen sei. Im Hinblick auf Ansprüche aus Dauerschuldverhältnisse beinhalte § 303 Abs. 1 AktG eine – unbeabsichtigte – Regelungslücke, die durch entsprechende Anwendung der §§ 26 u. 160 HGB und § 327 Abs. 4 AktG zu schließen sei. Für die Praxis bedeutet diese Entscheidung ein erhöhtes Maß an Rechtssicherheit. Nunmehr kann die Höhe der Sicherheitsleistung anhand des maßgeblichen Fünfjahres-Zeitraums deutlich besser bestimmt werden. Die Begrenzung der Sicherheitsleistung ist der Sache nach auch gerechtfertigt. Schutzzweck des § 303 Abs. 1 AktG ist das Vertrauen des Gläubigers der beherrschten Gesellschaft auf den Fortbestand des Beherrschungs- oder Gewinnabführungsvertrags. Dieses Vertrauen kann aber nicht endlos geschützt werden, zumal die Gefahr, die vormals beherrschte Gesellschaft könne ohne Unterstützung der früheren herrschenden Gesellschaft nicht überleben, sich im Laufe der Zeit nach Beendigung des Beherrschungs- oder Gewinnabführungsvertrags verringert. Verglichen mit dem unscharfen Kriterium des konkreten Sicherungsbedürfnisses des Gläubigers erscheint dabei die vom BGH nunmehr eingezogene Fünfjahres-Grenze besser geeignet, der Gefahr einer Endloshaftung bei Dauerschuldverhältnissen zu be-

gegnen, und schafft fortan einen vernünftigen Ausgleich zwischen dem Sicherheitsinteresse des Gläubigers einerseits und dem Interesse der ehemals herrschenden Gesellschaft, aus der Haftung für ihre frühere Konzerngesellschaft entlassen zu werden, andererseits.

Dr. Niclas von Woedtke, Rechtsanwalt, München (Linklaters LLP)

Geschäftsführer: Rechtsweg zu den Arbeitsgerichten bei Abberufung vor rechtskräftiger Entscheidung

ArbGG § 2 Abs. 1 Nr. 3 Buchst. a u. b, § 5 Abs. 1

Nachträgliche zuständigkeitsbegründende Umstände sind auch dann zu berücksichtigen, wenn ein zum Zeitpunkt der Klageerhebung vor dem Arbeitsgericht noch nicht abberufener Geschäftsführer vor einer rechtskräftigen Entscheidung über die Rechtswegzuständigkeit abberufen wird; damit entfällt die Fiktionswirkung des § 5 Abs. 1 S. 3 ArbGG mit der Folge, dass der Rechtsweg zu den Gerichten für Arbeitssachen zulässig ist. (Änderung der Rechtsprechung). (Leitsatz der Redaktion)

BAG, Beschl. v. 22.10.2014 – 10 AZB 46/14

► Aus den Gründen:

I.

[1] Die Parteien streiten über die Zulässigkeit des Rechtswegs zu den Gerichten für Arbeitssachen.

[2] Der Kläger (Kl.) schloss am 17.7.2001 einen Anstellungsvertrag mit der Rechtsvorgängerin der Beklagten (Bekl.), der KW-GmbH. Danach war er ab dem 1.9.2001 als Verkaufsdirektor Key Account für die KW-Gruppe Deutschland eingestellt.

[3] Mit Beschluss der Gesellschafterversammlung der Bekl. v. 4.7.2005 wurde der Kl. zu deren Geschäftsführer bestellt. Die Eintragung in das Handelsregister erfolgte am 25.8.2005. Anlässlich der Bestellung des Kl. zum Geschäftsführer trafen die Parteien keine weiteren schriftlichen Vereinbarungen. In einem Schreiben der Bekl. v. 6.4.2005 hatte diese dem Kl. zur Ernennung zum Geschäftsführer gratuliert und darauf hingewiesen, dass sein Anstellungsvertrag v. 17.7.2001 dadurch unverändert bleibe und er weiterhin verantwortlich als Vertriebsdirektor Dealer Division Deutschland tätig sei.

[4] Unter dem 6.3.2013 schloss der Kl. mit der Bekl. in englischer Sprache einen Employment Contract.

[5] Dort heißt es in § 1 Nr. 1:

„The Employee is with effect from January 1, 2013, to be employed as VP Kw Central Europe at Kw Deutschland GmbH, Germany. Seniority is calculated from 1st September 2001."

[6] In § 13 Nr. 2 des Vertrags heißt es:

„The foregoing constitutes the entire agreement between the parties and supersedes all agreements and untertakings previously made and given by and between the Employee and the (bodies of the) Company and/or companies affiliated with the Company."

[7] Der Kl. erhielt zuletzt ein Grundgehalt i.H.v. 156.744,00 € im Jahr und eine Bonuszahlung i.H.v. 87.500,00 € bei einer 100 %igen Zielerreichung.

[8] Am 3.9.2013 eröffnete der weitere Geschäftsführer der Bekl., S, dem Kl., man wolle sich von ihm trennen. Ausweislich der Niederschrift über eine außerordentliche Gesellschafterversammlung der Bekl. v. 16.9.2013 beschloss die Gesellschafterversammlung, den Kl. als Geschäftsführer abzuberufen und seinen Dienstvertrag ordentlich zum 30.9.2014 zu kündigen. Der Kl. erhielt noch am 16.9.2013 per E-Mail Kenntnis von seiner Abberufung.

[9] Mit Schreiben der Bekl. v. 16.9.2013, dem Kl. zugegangen am 17.9.2013, teilte diese ihm nochmals mit, er sei mit sofortiger Wirkung als Geschäftsführer abberufen worden. Zudem kündigte sie den bestehenden Dienstvertrag ordentlich zum 30.9.2014 und stellte ihn für die Restlaufzeit des Vertrags von der Verpflichtung zur Arbeitsleistung frei. Die Abberufung des Kl. als Geschäftsführer der Bekl. wurde am 14.10.2013 in das Handelsregister eingetragen.

[10] Am 7.10.2013 ging beim ArbG per Fax und am 10.10.2013 im Original eine Klageschrift des Kl. ein. Darin hat er u.a. beantragt festzustellen, dass das zwischen den Parteien bestehende Arbeitsverhältnis durch die von der Bekl. ausgesprochene Kündigung v. 16.9.2013 weder zum 30.9.2014 noch zu einem späteren Termin aufgelöst wird.

[11] Die Klageschrift wurde der Bekl. am 15.10.2013 zugestellt.

[12] Der Kl. hat die Auffassung vertreten, der Rechtsweg zu den Arbeitsgerichten sei eröffnet. Er sei auf Grundlage eines zu keinem Zeitpunkt beendeten Arbeitsverhältnisses beschäftigt gewesen. ...

[14] Die Bekl. hat die Auffassung vertreten, für die Klage sei gemäß § 5 Abs. 1 S. 3 ArbGG der Rechtsweg zu den Gerichten für Arbeitssachen nicht eröffnet. Weitere Vertragsverhältnisse gebe es nicht.

[15] ArbG und LAG haben den Rechtsweg zu den Gerichten für Arbeitssachen für unzulässig erklärt *[ArbG Neumünster v. 18.12.2013 – 3 Ca 1259 a/13; LAG Schleswig-Holstein v. 29.4.2014 – 4 Ta 52/14]*. ...

II.

[16] Die Rechtsbeschwerde ist begründet. Der Rechtsweg zu den Gerichten für Arbeitssachen ist zulässig.

1. Voraussetzungen für die Eröffnung des Rechtswegs bei den Arbeitsgerichten

[17] Nach § 2 Abs. 1 Nr. 3 Buchst. a u. Buchst. b ArbGG sind die Gerichte für Arbeitssachen ausschließlich zuständig für bürgerliche Rechtsstreitigkeiten zwischen Arbeitnehmern und Arbeitgebern aus dem Arbeitsverhältnis und über das Bestehen oder Nichtbestehen eines Arbeitsverhältnisses. Wer Arbeitnehmer i.S.d. Arbeitsgerichtsgesetzes ist, bestimmt § 5 ArbGG.

[18] a) Nach § 5 Abs. 1 S. 1 ArbGG sind Arbeitnehmer Arbeiter und Angestellte sowie die zu ihrer Berufsausbildung Beschäftigten. In Betrieben einer juristischen Person oder einer Personengesamtheit gelten jedoch nach § 5 Abs. 1 S. 3 ArbGG Personen nicht als Arbeitnehmer, die kraft Gesetzes, Satzung oder Gesellschaftsvertrags allein oder als Mitglieder des Vertretungsorgans zur Vertretung der juristischen Person oder der Personengesamtheit berufen sind. Für einen Rechtsstreit zwischen dem Vertretungsorgan und der juristischen Person sind nach dieser gesetz-

lichen Fiktion die Gerichte für Arbeitssachen nicht zuständig.

[19] b) Die Fiktion des § 5 Abs. 1 S. 3 ArbGG greift unabhängig davon ein, ob das der Organstellung zugrunde liegende Rechtsverhältnis materiell-rechtlich als freies Dienstverhältnis oder als Arbeitsverhältnis ausgestaltet ist. Sie soll sicherstellen, dass die Mitglieder der Vertretungsorgane mit der juristischen Person keinen Rechtsstreit im „Arbeitgeberlager" vor dem ArbG führen (BAG v. 20.8.2003 – 5 AZB 79/02, zu B.I.3., BAGE 107, 165 = GmbHR 2003, 1208). Auch wenn ein Anstellungsverhältnis zwischen der juristischen Person und dem Mitglied des Vertretungsorgans wegen dessen starker interner Weisungsabhängigkeit als Arbeitsverhältnis zu qualifizieren ist und deshalb materielles Arbeitsrecht zur Anwendung kommt, sind zur Entscheidung eines Rechtsstreits aus dieser Rechtsbeziehung die ordentlichen Gerichte berufen, solange die Fiktion Wirkung entfaltet (BAG v. 23.8.2011 – 10 AZB 51/10, Rz. 12, m.w.N., BAGE 139, 63 = GmbHR 2011, 1200 m. Komm. *Haase*).

2. Anwendung auf den Streitfall

[20] Gemessen an diesen Grundsätzen ist der Rechtsweg zu den Arbeitsgerichten zulässig.

[21] a) Die Klage enthält ausschließlich Klageanträge, die nur dann begründet sein können, wenn das Rechtsverhältnis als Arbeitsverhältnis einzuordnen ist und nach wirksamer Beendigung der Organstellung als solches fortbestand oder wieder auflebte. In diesen Fällen (sic-non-Fälle) eröffnet bei streitiger Tatsachengrundlage die bloße Rechtsansicht der Klagepartei, es handele sich um ein Arbeitsverhältnis, den Rechtsweg zu den Arbeitsgerichten (BAG v. 15.11.2013 – 10 AZB 28/13, Rz. 21 = GmbHR 2014, 137 m. Komm. *Pröpper*, m.w.N.).

[22] aa) Mit seinen Feststellungsanträgen zu 1. u. 2. macht der Kl. den Fortbestand eines seiner Auffassung nach bestehenden Arbeitsverhältnisses geltend. Mit seinem unechten Hilfsantrag zu 5. begehrt er für den Fall des Obsiegens mit seinem Feststellungsantrag die vorläufige Weiterbeschäftigung in diesem Arbeitsverhältnis.

[23] bb) Auch der Antrag zu 3. und der Hilfsantrag zu 6. können nur Erfolg haben, wenn sich der Kl. in einem Arbeitsverhältnis zur Bekl. befindet bzw. befand. Mit diesen begehrt er ein qualifiziertes Zwischenzeugnis über Art und Dauer sowie Führung und Leistung „im Arbeitsverhältnis" bzw. ein entsprechendes Endzeugnis.

[24] cc) Ebenso lässt sich hinsichtlich des Antrags zu 4. der Klagebegründung entnehmen, dass der Kl. den Widerrufs- und Berichtigungsanspruch ausschließlich aus dem von ihm behaupteten Arbeitsverhältnis ableitet und mit dem von ihm geltend gemachten Fortbestehen dieses Arbeitsverhältnisses begründet. Zwar könnte ein solcher Antrag grundsätzlich auch im Fall des Vorliegens eines Dienstvertrags erfolgreich sein. Der Kl. bestimmt jedoch alleine den Streitgegenstand (§ 253 Abs. 2 Nr. 2 ZPO) und hat sich vorliegend auf einen möglichen Anspruch aus seinem Arbeitsverhältnis beschränkt.

[25] b) Nach der Beendigung der Organstellung und damit nach dem Wegfall der Fiktion des § 5 Abs. 1 S. 3 ArbGG sind die Gerichte für Arbeitssachen berufen, über diese arbeitsrechtlichen Streitgegenstände zu entscheiden.

[26] aa) Nach bisheriger Sen.-Rspr. müssen die Voraussetzungen für das Eingreifen der Fiktion des § 5 Abs. 1 S. 3 ArbGG im Zeitpunkt der Zustellung der Klage vorliegen. Ist ein Geschäftsführer zu diesem Zeitpunkt noch nicht wirksam abberufen, ist und bleibt für die Klage der Rechtsweg zu den ordentlichen Gerichten und nicht zu den Arbeitsgerichten zulässig (BAG v. 15.11.2013 – 10 AZB 28/13, Rz. 23 = GmbHR 2014, 137 m. Komm. *Pröpper*, m.w.N.). Hieran hält der Senat nicht weiter fest. Nachträgliche zuständigkeitsbegründende Umstände sind vielmehr auch dann zu berücksichtigen, wenn ein zum Zeitpunkt der Klageerhebung vor dem ArbG noch nicht abberufener Geschäftsführer vor einer rechtskräftigen Entscheidung über die Rechtswegzuständigkeit abberufen wird. Damit entfällt die Fiktionswirkung des § 5 Abs. 1 S. 3 ArbGG.

[27] (1) Nach allgemeinen zivilprozessualen Grundsätzen richtet sich die Entscheidung über die Zulässigkeit des Rechtswegs zunächst nach den tatsächlichen Umständen zum Zeitpunkt des Eintritts der Rechtshängigkeit (*Zimmermann* in Münch.Komm.ZPO, 4. Aufl., § 17a GVG Rz. 8; *Kissel/Mayer*, GVG, 7. Aufl., § 17 Rz. 9 f.). Nachträgliche Veränderungen führen grundsätzlich nicht zum Verlust des einmal gegebenen Rechtswegs. Dieser in § 17 Abs. 1 S. 1 GVG enthaltene Grundsatz der perpetuatio fori gilt jedoch nur rechtswegerhaltend. Alle bis zur letzten Tatsachenverhandlung eintretenden Umstände, welche die zunächst bestehende Unzulässigkeit des Rechtswegs beseitigen, sind dagegen zu berücksichtigen, sofern nicht vorher ein (rechtskräftiger) Verweisungsbeschluss ergeht (*Kissel*, NJW 1991, 945 [948 ff.]; *Baumbach/Lauterbach/Albers/Hartmann*, ZPO, 72. Aufl., § 17 GVG Rz. 3, § 261 ZPO Rz. 31; *Zimmermann* in Münch.Komm.ZPO, 4. Aufl., § 17 GVG Rz. 6; *Wittschier* in Musielak, ZPO, 11. Aufl., § 17 GVG Rz. 4; *Bitz* in Prütting/Gehrlein, ZPO, 5. Aufl., § 17 GVG Rz. 7; *Jacobs* in Stein/Jonas, ZPO, 22. Aufl., § 17 GVG Rz. 12; *Hüßtege* in Thomas/Putzo, ZPO, 35. Aufl., § 17 GVG Rz. 3; *Schreiber* in Wieczorek/Schütze, ZPO, 3. Aufl., § 17 GVG Rz. 4; *Lückemann* in Zöller, ZPO, 30. Aufl., § 17 GVG Rz. 2). Wird vorab gemäß § 17a Abs. 3 GVG über die Rechtswegzuständigkeit entschieden, sind spätere zuständigkeitsbegründende Veränderungen auch im Rahmen des Beschwerdeverfahrens nach § 17a Abs. 4 GVG zu berücksichtigen, wenn sie dort zulässigerweise eingeführt werden können (BGH v. 18.5.1995 – I ZB 22/94, zu II.3.a], BGHZ 130, 13; *Lückemann* in Zöller, ZPO, 30. Aufl., § 17 GVG Rz. 2). Dies dient vor allem der Prozessökonomie (*Kissel*, NJW 1991, 945 [948]; *Schreiber* in Wieczorek/Schütze, ZPO, 3. Aufl., § 17 GVG Rz. 4; *Lückemann* in Zöller, ZPO, 30. Aufl., § 17 GVG Rz. 2) und soll vermeiden, dass ein Rechtsstreit verwiesen wird, auch wenn zum Zeitpunkt der Entscheidung über die Zulässigkeit des Rechtswegs die Zuständigkeit des entscheidenden Gerichts begründet ist. Die veränderten zuständigkeitsrelevanten Umstände können damit dazu führen, dass ein ursprünglich begründeter Verweisungsantrag unbegründet wird (*Becker-Eberhard* in Münch.Komm.ZPO, 4. Aufl., § 261 Rz. 80; zur Möglichkeit der Erledigungserklärung in einem solchen Fall: BGH v. 11.1.2001 – V ZB 40/99).

[28] (2) Soweit der Senat die Auffassung vertreten hat, es komme für das Eingreifen der Fiktionswirkung des § 5 Abs. 1 S. 3 ArbGG ausschließlich auf die Umstände zum Zeitpunkt der Klageerhebung an (vgl. BAG v. 15.11.2013 – 10 AZB 28/13, Rz. 23 = GmbHR 2014, 137 m. Komm. *Pröpper*; v. 26.10.2012 – 10 AZB 55/12 = GmbHR 2013, 253 m. Komm. *Pröpper*, Rz. 23), wird hieran nicht festge-

halten (kritisch auch *Pröpper*, GmbHR 2013, 255 ff.). Zwar ist dieser Zeitpunkt zunächst entscheidend für die Bestimmung des zuständigen Gerichts und geeignet, rechtssicher festzustellen, ob § 5 Abs. 1 S. 3 ArbGG der Zuständigkeit der Gerichte für Arbeitssachen entgegensteht. Eine Durchbrechung der allgemeinen Grundsätze über die Berücksichtigung zuständigkeitsbegründender Umstände rechtfertigt dies jedoch nicht und eine solche gibt § 5 Abs. 1 S. 3 ArbGG auch nicht vor. Die Abberufung als Geschäftsführer lässt sich auch zu jedem späteren Zeitpunkt sicher feststellen. Das ausschließliche Abstellen auf den Zeitpunkt der Klageerhebung eröffnet dagegen die Möglichkeit einer Manipulation. Käme es allein auf diesen Zeitpunkt an, hätten es die Gesellschafter nach einer Kündigung in der Hand, durch ein Hinausschieben der Abberufungsentscheidung eine Zuständigkeit der Arbeitsgerichte auch in den Fällen auszuschließen, in denen unzweifelhaft ein Arbeitsverhältnis vorliegt. Der Kl. hat nämlich in einem solchen Fall gemäß § 4 S. 1 KSchG innerhalb von drei Wochen nach Zugang der Kündigung Kündigungsschutzklage zu erheben, um den Eintritt der Fiktionswirkung des § 7 KSchG zu verhindern. Die nachträgliche Berücksichtigung von Umständen, welche die Zulässigkeit des beschrittenen Rechtswegs erst begründen, verhindert im Übrigen bei mehreren nacheinander erklärten Kündigungen regelmäßig auch eine Aufspaltung der Zuständigkeit in Abhängigkeit vom Zeitpunkt der Abberufung des Geschäftsführers.

[29] bb) Nach diesen Grundsätzen ist vorliegend der Rechtsweg zu den Gerichten für Arbeitssachen zulässig. Zum Zeitpunkt der Zustellung der Klage am 15.10.2013 war der Kl. nicht mehr Geschäftsführer der Bekl., sondern durch diese bereits abberufen.

[30] (1) Der Widerruf der Bestellung als Geschäftsführer muss durch die Gesellschafter erfolgen und dem Geschäftsführer gegenüber erklärt werden. Mit Zugang der entsprechenden Erklärung wird der Widerruf wirksam. Dieser bedarf keiner besonderen Form (*Altmeppen* in Roth/Altmeppen, GmbHG, 7. Aufl., § 38 Rz. 22). Die Tatsache der Abberufung ist zwar gemäß § 39 Abs. 1 GmbHG zur Eintragung in das Handelsregister anzumelden, die Eintragung wirkt jedoch nur deklaratorisch. Die fehlende Eintragung beeinträchtigt deshalb die Wirksamkeit der dem Geschäftsführer gegenüber erklärten Abberufung nicht (*Zöllner/Noack* in Baumbach/Hueck, GmbHG, 20. Aufl. § 39 Rz. 24; *Oetker* in Henssler/Strohn, Gesellschaftsrecht, 2. Aufl., § 39 GmbHG Rz. 16; *Altmeppen* in Roth/Altmeppen, GmbHG, 7. Aufl., § 38 Rz. 23; § 39 Rz. 5).

[31] (2) Nach den Feststellungen des LAG und dem beiderseitigen Vortrag ist die Abberufung des Kl. als Geschäftsführer durch Beschl. v. 16.9.2013 erfolgt. Dieser Beschluss wurde dem Kl. noch am 16.9.2013 per E-Mail mitgeteilt. Die Eintragung in das Handelsregister erfolgte – ohne dass es hierauf wegen deren rein deklaratorischer Wirkung ankäme – am 14.10.2013 und damit am Tag vor der Klagezustellung, die am 15.10.2013 erfolgte. Entgegen der Auffassung des LAG ist es unerheblich, dass die Abberufung zeitgleich bzw. nahezu zeitgleich mit dem Ausspruch der Kündigung „in einem Akt" erfolgte. Dies ändert nichts daran, dass nach Abberufung als Geschäftsführer die Fiktionswirkung des § 5 Abs. 1 S. 3 ArbGG nicht mehr greifen kann. ...

Der GmbHR-Kommentar

Die Parteien stritten in dem Verfahren, das dem vorstehend abgedruckten Beschl. des BAG v. 22.10.2014 – 10 AZB 46/14 zugrunde lag, über den zutreffenden Rechtsweg im Rahmen einer Kündigungsschutzklage. Abermals ging es dabei um einen „Karrieregeschäftsführer". Denn ursprünglich begann der spätere Kläger als Arbeitnehmer bei der Beklagten bzw. deren Rechtsvorgängerin, später wurde er zu deren Geschäftsführer bestellt. Der Kläger hielt die Arbeitsgerichtsbarkeit für zuständig, die Beklagte die ordentliche Gerichtsbarkeit. Das BAG hat den Rechtsweg zur Arbeitsgerichtsbarkeit für den klagenden vormaligen Geschäftsführer eröffnet, da er sich darauf berief, dass „in Wahrheit" ein Arbeitsvertrag bestand, kein Geschäftsführer-Dienstvertrag. Dies geschah durch das BAG unter Korrektur beider Vorinstanzen, welche sich übereinstimmend für die ordentliche Gerichtsbarkeit ausgesprochen hatten. Zudem geschah dies unter Aufgabe der eigenen vormaligen Rechtsprechung des 10. BAG-Senats, was die Entscheidung umso bemerkenswerter macht. Dabei war die Chronologie wie folgt, wie sie der Entscheidung zugrunde lag:

Die GmbH beschloss am 16.9.2013 durch ihre Gesellschafterversammlung die Abberufung des späteren Klägers als Geschäftsführer. Dies teilte sie ihm zugleich mit. Ebenfalls taggleich kündigte die GmbH dem Kläger fristgerecht zum 30.9.2014 unter sofortiger Freistellung. Die Abberufung des Klägers als Geschäftsführer der Beklagten wurde am 14.10.2013 in das Handelsregister eingetragen, seine Klageschrift ging aber bereits am 7.10.2013 beim Arbeitsgericht ein, die Zustellung der Klage erfolgte am 15.10.2014.

Zunächst und unverändert basiert die Entscheidung auf der „sic-non-Rechtsprechung". Denn der Kläger stellte (nur) solche Klageanträge, mit denen er (nur) Erfolg haben kann, wenn er „in Wahrheit" Arbeitnehmer ist. Dann aber besteht die Besonderheit darin, dass die Entscheidung sich von der bisherigen Rechtsprechung des 10. BAG-Senats lossagt, obgleich dies im konkreten Fall nicht einmal erforderlich gewesen sein dürfte. Denn auch im Rahmen der bisherigen Rechtsprechung konnte man nur zur Zuständigkeit der Arbeitsgerichtsbarkeit gelangen. Schon anhand der Chronologie galt doch, dass der Kläger zum Zeitpunkt der Klageerhebung am 7.10.2013 ohnehin nicht mehr Geschäftsführer der Beklagten war. Denn er war bereits am 16.9.2013 aus dieser Organstellung abberufen worden. Hierin, also in diesem Gesellschafterbeschluss bestand der konstitutive Akt, keineswegs in der erst späteren Handelsregistereintragung und Veröffentlichung der erfolgten Abberufung, da diese rein deklaratorisch sind.

Mit anderen Worten: Bereits im Rahmen der bisherigen Grundsätze musste man zur Zuständigkeit der Arbeitsgerichtsbarkeit gelangen; eine Änderung der Rechtsprechung war hierzu nicht nötig. Umso bemerkenswert ist diese Entscheidung daher deshalb, weil das BAG damit gleichwohl die bisherige Rechtsprechung zum „Automatismus" der sog. Fiktionswirkung aufgegeben hat. Die bisherige Rechtsprechung zur Fiktionswirkung besagte insoweit, basierend auf § 5 Abs. 1 ArbGG: Wer zum Zeitpunkt der Erhebung seiner Kündigungsschutzklage gegen die Gesellschaft noch deren Organvertreter ist, wird „automatisch" an die ordentliche Gerichtsbarkeit verwiesen. Hierzu heißt es nun, dass an dieser bisherigen Auffassung, es komme für das Eingreifen der Fiktionswirkung des § 5 Abs. 1 S. 3

ArbGG ausschließlich auf die Umstände zum Zeitpunkt der Klageerhebung an (manifestiert in den beiden Entscheidungen des BAG v. 15.11.2013 – 10 AZB 28/13, GmbHR 2014, 137 m. Komm. *Pröpper*; v. 26.10.2012 – 10 AZB 55/12, GmbHR 2013, 253 m. Komm. *Pröpper*), nicht festgehalten werde. Insbesondere in der letztgenannten Entscheidung hatte das BAG sogar explizit ausgeführt, dass die Parteien gerade keinen Geschäftsführer-Anstellungsvertrag geschlossen hätten. Die Parteien hätten weder einen gesonderten Geschäftsführer-Dienstvertrag abgeschlossen, noch hätten sie den ursprünglichen Arbeitsvertrag ruhend gestellt. Auch bei der Bestellung des Klägers zum Geschäftsführer sei der Arbeitsvertrag der Parteien nicht wirksam beendet worden – so die damaligen Beschlussgründe, trotz derer das BAG gleichwohl zur Zuständigkeit der ordentlichen Gerichtsbarkeit gelangte, nur festgemacht an der bestehenden formellen Organstellung.

In seiner nunmehrigen Begründung zur Lossagung von dieser Senats-Rechtsprechung folgt das BAG Stimmen in der Literatur (*Pröpper*, GmbHR 2013, 255 ff.), wonach nämlich durch den bloßen Ankerpunkt der Klageerhebung eine zeitliche Manipulationsmöglichkeit eröffnet wird. Einerseits könnte nämlich der Abberufungsbeschluss über drei Wochen hinaus gezögert, andererseits aber bereits gekündigt werden, was nach der Trennungstheorie von Organstellung einerseits und schuldrechtlicher Beziehung andererseits, wie sie für Organvertreter gilt, zweifellos möglich ist. Dann wäre der Gekündigte bereits durch die dreiwöchige Ausschlussfrist zeitlich gezwungen, Kündigungsschutzklage vor der Arbeitsgerichtsbarkeit zu erheben mit der Konsequenz, immer und daher „automatisch" an die ordentliche Gerichtsbarkeit verwiesen zu werden, da er formell noch Organvertreter wäre. Andernfalls wäre der Betreffende dann fast gedrängt, noch kurzerhand vor Klageerhebung durch eine Amtsniederlegung seinerseits sich von der Organposition zu befreien, was wiederum eine (gerechtfertigte) fristlose Kündigung zur Folge haben könnte.

Diese verprobenden Gedankenspiele belegen, dass die insoweit erfolgte Aufgabe der bisherigen Rechtsprechung nur richtig ist. Ebenso ist es richtig, wenn in den Beschlussgründen ergänzend ausgeführt wird, dass auch die nachträgliche Berücksichtigung von Umständen, welche die Zulässigkeit des beschrittenen Rechtswegs erst begründen, zu berücksichtigen seien. Neben der in der Begründung durch das BAG angesprochenen hierdurch vermeidbaren Aufspaltung der Zuständigkeit in Abhängigkeit vom Zeitpunkt der Abberufung des Geschäftsführers bei Mehrfachkündigungen wird auch das Szenario bei nachträglichen Vergütungsklagen beendet. Denn schon nach bisheriger Rechtsprechung – auch gemäß der Entscheidung des BAG v. 26.10.2012 – 10 AZB 55/12, GmbHR 2013, 253 m. Komm. *Pröpper* – galt explizit: Eine Zuständigkeit der Arbeitsgerichtsbarkeit war dann gegeben, wenn die Klagepartei Ansprüche aus einem auch während der Zeit als Geschäftsführer nicht aufgehobenen Arbeitsverhältnisses nach Abberufung als Organmitglied geltend macht. Für diese Zahlungsansprüchen war dann doch die Arbeitsgerichtsbarkeit zuständig, selbst wenn es Zeiträume aus der Geschäftsführerbestellung anbelangt und selbst wenn der Betreffende hinsichtlich seiner Kündigung an die ordentliche Gerichtsbarkeit verweisen worden war (ebenso LAG Rheinland-Pfalz v. 21.10.2014 – 6 Ta 123/14, GmbHR 2014, 1259 m. Komm. *Pröpper*; OLG München v. 27.10.2014 – 7 W 2097/14, GmbHR 2014, 1263). Nur wegen der Fiktion des § 5 Abs. 1 S. 3 ArbGG daher „automatisch" die ordentliche Gerichtsbarkeit bei einer noch bestehenden Organposition für zuständig zu erachten, unter Ausblendung aller anderen Umstände, war nie verständlich.

Dr. Martin Pröpper, Rechtsanwalt und Fachanwalt für Arbeitsrecht, Köln
(Rechtsanwälte Ulrich Weber & Partner GbR)

Gesellschafter-Arbeitnehmer: Rechtsweg zu den Arbeitsgerichten nach Kündigung bei Beteiligung bis 50 %

ArbGG § 2 Abs. 1 Nr. 3 Buchst. b, § 5 Abs. 1

Verfügt ein in einer GmbH mitarbeitender Gesellschafter über mehr als 50 % der Stimmrechte, steht er regelmäßig nicht in einem Arbeitsverhältnis zu der Gesellschaft.

BAG, Beschl. v. 17.9.2014 – 10 AZB 43/14

► Aus den Gründen:

I.

[1] Die Parteien streiten im Ausgangsverfahren über die Wirksamkeit einer fristlosen, hilfsweise fristgerechten Kündigung des Klägers (Kl.).

[2] Der Kl. hat die beklagte GmbH mit einem weiteren Gesellschafter, Herrn R, im Jahr 1992 gegründet. Beide Gesellschafter besitzen jeweils 50 % der Gesellschaftsanteile und waren bis zum Jahr 2008 Geschäftsführer der Beklagten (Bekl.). Der Gesellschaftsvertrag v. 5.6.1992 bestimmt in § 13 Abs. 6:

> „Die Erteilung von Weisungen an die Geschäftsführer kann nur mit 75 v. H. aller Gesellschafter beschlossen werden."

[3] § 15 Abs. 3 des Gesellschaftsvertrags enthält eine Liste von „besonderen" Geschäften, für die die Zustimmung der Gesellschafterversammlung durch einfachen Mehrheitsbeschluss einzuholen ist, darunter „die Maßnahmen zur Prüfung und Überwachung der Geschäftsführer" und „die Geltendmachung von Ersatzansprüchen gegen Geschäftsführer oder Gesellschafter sowie die Vertretung in Prozessen, welche sie gegen die vorgenannten zu führen hat". § 15 Abs. 3 bestimmt abschließend:

> „Die Liste der zustimmungsbedürftigen Geschäfte kann mit einem Mehrheitsbeschluss erweitert oder geändert werden."

[4] Am 15.7.2008 beschlossen die Gesellschafter in einer Gesellschafterversammlung, die Organstellung von Herrn R zum 30.9.2009 und die des Kl. zum 31.1.2011 zu beenden. Beide sollten im Anschluss daran in einem „normalen Angestelltenverhältnis" weiter im Unternehmen tätig sein.

[5] Über das Ausscheiden des Kl. als Geschäftsführer kam es im Jahr 2011 zu einem Rechtsstreit mit der Bekl. vor dem LG Meiningen, der durch gerichtlichen Vergleich v. 16.8.2012 endete. Nach dessen Ziff. 1 endete das Geschäftsführerdienstverhältnis des Kl. zum 31.1.2011. In Ziff. 2 heißt es:

> „Zwischen [den Parteien] ist ein Angestelltenvertragsverhältnis als technischer Angestellter für Aufbaufertigung und Vertrieb des dezentralen innovativen Lüftungssystems ... abgeschlossen. ...
>
> Ab 1.9.2012 gilt hinsichtlich dieses Angestelltenvertrages als vereinbart, dass eine Arbeitszeit von wöchentlich 37 Stunden zu leis-

ten ist. Für diese Tätigkeit vereinbaren die Parteien eine Vergütung in Höhe eines monatlichen Gehalts von 3.500 €. ...“

[6] Es folgen sodann Einzelheiten über die Bezahlung und den Urlaub. Über die Durchführung dieses Angestelltenverhältnisses kam es erneut zu Auseinandersetzungen, die im Oktober 2013 zum Ausspruch einer fristlosen, hilfsweise fristgerechten Kündigung durch die Bekl. führten. Hiergegen richtet sich die vom Kl. beim ArbG erhobene Kündigungsschutzklage.

[7] Das ArbG hat ... den Rechtsweg zu den Gerichten für Arbeitssachen für unzulässig erklärt und den Rechtsstreit an das LG verwiesen *[ArbG Suhl v. 23.1.2014 – 5 Ca 1723/13]*. ... Das LAG hat die sofortige Beschwerde zurückgewiesen ... *[LAG Thüringen v. 7.4.2014 – 1 Ta 31/14]*. ...

II.

[8] Die nach § 17a Abs. 4 S. 4 GVG statthafte und auch im Übrigen zulässige Rechtsbeschwerde des Kl. ist begründet. Der Rechtsweg zu den Gerichten für Arbeitssachen ist zulässig.

[9] 1. ... [17] 3. ... Das LAG hat verkannt, dass der Rechtsweg zu den Gerichten für Arbeitssachen nach § 2 Abs. 1 Nr. 3 Buchst. b ArbGG zulässig ist. Nach dieser Bestimmung sind für bürgerliche Rechtsstreitigkeiten zwischen Arbeitnehmern und Arbeitgebern über das Bestehen oder Nichtbestehen eines Arbeitsverhältnisses die Arbeitsgerichte ausschließlich zuständig. Eine bürgerliche Rechtsstreitigkeit liegt vor. Die Parteien streiten in dem Kündigungsschutzprozess über das Bestehen eines Arbeitsverhältnisses. Der Kl. war zum Zeitpunkt der Kündigung Arbeitnehmer der Bekl. i.S.v. § 5 Abs. 1 ArbGG.

[18] a) Nach den vom BAG zur Abgrenzung eines Arbeitsverhältnisses von dem Rechtsverhältnis eines freien Dienstnehmers aufgestellten Grundsätzen unterscheiden sich beide durch den Grad der persönlichen Abhängigkeit, in der sich der zur Dienstleistung Verpflichtete befindet. Arbeitnehmer ist, wer aufgrund eines privatrechtlichen Vertrags im Dienste eines anderen zur Leistung weisungsgebundener, fremdbestimmter Arbeit in persönlicher Abhängigkeit verpflichtet ist. Das auf dem Arbeitsvertrag beruhende Weisungsrecht ist wesentlicher Bestandteil eines jeden Arbeitsverhältnisses. Es kann Inhalt, Durchführung, Zeit, Dauer und Ort der Tätigkeit betreffen. Arbeitnehmer ist derjenige Mitarbeiter, der nicht im Wesentlichen frei seine Tätigkeit gestalten und seine Arbeitszeit bestimmen kann (st. Rspr., vgl. zuletzt BAG v. 17.4.2013 – 10 AZR 272/12, Rz. 15, BAGE 145, 26).

[19] b) Nach diesen Grundsätzen war der Kl. zum Zeitpunkt der Kündigung Arbeitnehmer der Bekl.

[20] aa) Der Kl. war gegenüber der Bekl. zur Verrichtung weisungsgebundener und fremdbestimmter Arbeit in persönlicher Abhängigkeit verpflichtet. Grundlage dafür ist der vor dem LG Meiningen am 16.8.2012 geschlossene Arbeitsvertrag, aufgrund dessen sich die Parteien auf „ein Angestelltenvertragsverhältnis als technischer Angestellter“ geeinigt und detaillierte Regelungen in Bezug auf die Tätigkeit des Kl., das Entgelt, die wöchentliche Arbeitszeit und den Urlaub getroffen haben. Nach den Feststellungen des LAG hat die Bekl. die Umsetzung des Vergleichs eingeleitet, indem ihre Geschäftsführerin dem Kl. Arbeitsaufgaben gestellt und Anweisungen erteilt hat. Ausweislich des Kündigungsschreibens wurden dem Kl. auch Gegenstände zur Ausführung seiner Arbeitsaufgaben überlassen. Der Umstand, dass sich die Beklagte „nicht mehr gebunden fühlt“, stellt die Existenz eines Arbeitsverhältnisses ebenso wenig infrage wie der Streit der Parteien um Zahlungspflichten aus dem Vergleich. Selbst wenn die Bekl. ihr Weisungsrecht gegenüber dem Kl. nicht ausgeübt haben sollte, stünde dies der Annahme eines Arbeitsverhältnisses nicht entgegen. Denn die tatsächliche Durchführung des Vertragsverhältnisses ist nur maßgebend, wenn die Parteien ein Vertragsverhältnis nicht als Arbeitsverhältnis, sondern z.B. als freies Dienstverhältnis bezeichnen, der Beschäftigte jedoch tatsächlich weisungsgebundene Tätigkeiten verrichtet (BAG v. 25.1.2007 – 5 AZB 49/06, Rz. 12).

[21] bb) Der Annahme eines Arbeitsverhältnisses steht nicht entgegen, dass der Kl. einer von zwei Mitgesellschaftern der beklagten GmbH ist.

[22] (1) Auch Gesellschafter können in einem Arbeitsverhältnis zu der Gesellschaft stehen, deren Gesellschafter sie sind (BAG v. 9.1.1990 – 3 AZR 617/88; *Preis* in ErfK, 14. Aufl., § 611 BGB Rz. 140). Dies gilt allerdings dann nicht, wenn ein Gesellschafter als Kapitaleigner einen so großen Einfluss auf die Führung der Gesellschaft hat, dass er über seine Gesellschafterstellung letztlich auch die Leitungsmacht hat. In diesem Fall unterliegt er nicht dem Weisungsrecht des Geschäftsführers. Ob ein solcher Einfluss besteht, richtet sich in erster Linie nach den Stimmrechtsverhältnissen. Dementsprechend kann regelmäßig ein Gesellschafter, dem mehr als 50 % der Stimmrechte zustehen, nicht zugleich Arbeitnehmer dieser Gesellschaft sein. Auch der Minderheitsgesellschafter ist bei Bestehen einer Sperrminorität im Regelfall kein Arbeitnehmer (BAG v. 6.5.1998 – 5 AZR 612/97, zu I.2.a] = GmbHR 1998, 928).

[23] (2) Hiernach steht der rechtlichen Einordnung des zwischen den Parteien bestehenden Vertragsverhältnisses als Arbeitsverhältnis nicht entgegen, dass der Kl. über einen Gesellschaftsanteil von 50 % verfügt. Er ist damit nicht Mehrheitsgesellschafter der Bekl. Aufgrund dieses Gesellschaftsanteils besitzt er keine Weisungsbefugnis gegenüber der Geschäftsführerin. Hierfür bedarf es nach § 13 Abs. 6 des Gesellschaftsvertrags mindestens 75 % der Anteile. Der Kl. kann damit als Gesellschafter die Geschäftsführerin nicht anweisen, ihm bestimmte Weisungen zu erteilen oder solche zu unterlassen.

[24] (3) Der Kl. kann auch nicht über eine Sperrminorität einen so großen Einfluss auf die Führung der Gesellschaft ausüben, dass er über seine Gesellschafterstellung letztlich auch die Leitungsmacht hätte. Zwar könnte er aufgrund seiner hälftigen Kapitalbeteiligung die in § 15 Abs. 3 des Gesellschaftsvertrags aufgeführten „besonderen“ Geschäfte blockieren und auf diese Weise z.B. Maßnahmen zur Prüfung und Überwachung der Geschäftsführer und die Geltendmachung von gegen ihn als Gesellschafter gerichteten Ersatzansprüchen durch die Geschäftsführer verhindern. Er kann die Geschäftsführung bezüglich des Tagesgeschäfts jedoch nicht behindern. Eine Erweiterung der Liste der „besonderen“ Geschäfte etwa um Angelegenheiten des Tagesgeschäfts kann der Kl. mit seinem Anteil von 50 % nicht allein durchsetzen, weil sie nur durch Mehrheitsbeschluss möglich ist. Der Kl. kann daher mit seinem Anteil von 50 % nicht die Leitungsmacht über die Bekl. ausüben.

[25] cc) Diesem Verständnis entspricht auch die Rspr. des BSG zur sozialversicherungsrechtlichen Einordnung mit-

arbeitender Gesellschafter einer Kapitalgesellschaft. Diese sind hiernach nur dann Selbständige, wenn mit der Kapitalbeteiligung zugleich eine entsprechende Einflussmöglichkeit auf den Inhalt von Gesellschafterbeschlüssen verbunden ist, etwa durch ein dem Gesellschaftsanteil entsprechendes Stimmgewicht oder in Form einer Sperrminorität, und wenn der Gesellschafter damit rechtlich über die Möglichkeit verfügt, ihm nicht genehme Weisungen hinsichtlich seiner Tätigkeit abzuwehren (vgl. nur BSG v. 30.4.2013 – B 12 KR 19/11 R, Rz. 16, m.w.N.). In derartigen Fällen fehlt die das versicherungspflichtige Beschäftigungsverhältnis wesentlich kennzeichnende persönliche Abhängigkeit (vgl. BSG v. 3.4.2014 – B 2 U 26/12 R, Rz. 16). Der Kl. konnte indes aufgrund seiner gesellschaftsrechtlichen Stellung nicht jede ihm nicht genehme Weisung der Geschäftsführerin der Bekl. verhindern. Vielmehr war er an ihre Weisungen gebunden. Sie konnte ihm – wie geschehen – einseitig Aufgaben zuteilen, Arbeitsanweisungen erteilen und ihn von seinen Aufgaben durch fristlose Kündigung entbinden, ohne dass er sich dagegen bereits aufgrund seiner Stellung als Gesellschafter mit Erfolg hätte wehren können. ...

Haftung des Geschäftsführers: Zahlungen nach Insolvenzreife und Prüfung der Zahlungsunfähigkeit

InsO § 17 Abs. 2 S. 1

1. Eine bloße Zahlungsstockung ist anzunehmen, wenn der Zeitraum nicht überschritten wird, den eine kreditwürdige Person benötigt, um sich die benötigten Mittel zu leihen. Dafür erscheinen drei Wochen erforderlich, aber auch ausreichend.

2. Beträgt eine innerhalb von drei Wochen nicht zu beseitigende Liquiditätslücke des Schuldners weniger als 10 % seiner fälligen Gesamtverbindlichkeiten, ist regelmäßig von Zahlungsfähigkeit auszugehen, es sei denn, es ist bereits absehbar, dass die Lücke demnächst mehr als 10 % erreichen wird.

3. Beträgt die Liquiditätslücke des Schuldners 10 % oder mehr, ist regelmäßig von Zahlungsunfähigkeit auszugehen, sofern nicht ausnahmsweise mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit zu erwarten ist, dass die Liquiditätslücke demnächst vollständig oder fast vollständig beseitigt werden wird und den Gläubigern ein Zuwarten nach den besonderen Umständen des Einzelfalls zuzumuten ist.

OLG Brandenburg, Urt. v. 14.1.2014 – 6 U 155/12 (rechtskräftig)

► Aus den Gründen:

I.

Der Kläger (Kl.) ist mit Beschl. des AmtsG Charlottenburg v. 15.6.2009 – 36 IN 609/09 – zum Insolvenzverwalter über das Vermögen der K-GmbH i.L. (im Folgenden: Schuldnerin) bestellt worden. Die Beklagte (Bekl.) war zunächst Geschäftsführerin und später Liquidatorin der Schuldnerin. Mit der Klage nimmt der Kl. die Bekl. auf Erstattung von Zahlungen, die die Bekl. in dieser Eigenschaft im Zeitraum vom 8.11.2007 bis zum 31.12.2008 i.H.v. insgesamt 32.086,52 € geleistet hat, mit der Begründung in Anspruch, die Schuldnerin sei spätestens am 5.9.2007 zahlungsunfähig gewesen.

Die Schuldnerin handelte vornehmlich mit Kunstgegenständen. Ihr vormaliger Geschäftsführer WS war bereits vor seiner Eintragung als Geschäftsführer im Handelsregister am 23.7.2007 durch Freitod aus dem Leben geschieden. Vor seinem Tod hatte er sämtliche Geschäftsunterlagen der Schuldnerin vernichtet. Der Geschäftsbetrieb der Schuldnerin kam daraufhin zum Erliegen.

Die Bekl. wurde mit Beschluss der Gesellschafterversammlung der Schuldnerin v. 23.10.2007 zur Geschäftsführerin der Schuldnerin bestellt. Ein schriftlicher Geschäftsführeranstellungsvertrag wurde nicht geschlossen. Mit Beschluss der Gesellschafterversammlung v. 28.11.2007 wurde die Auflösung der Schuldnerin beschlossen und die Bekl. zur Liquidatorin bestellt.

Die Bekl. veräußerte im Zeitraum vom 29.11.2007 bis zum 1.3.2008 Gegenstände, die im Eigentum der Schuldnerin standen, und nahm dadurch insgesamt 33.419,99 € an barem Geld ein. ... Die Bekl. zahlte im Zeitraum vom 8.11.2007 bis zum 31.12.2008 insgesamt 32.686,52 € wieder aus. ... So entnahm die Bekl. am 31.1.2008 einen Betrag von 7.616 € und am 3.3.2008 einen Betrag von 11.424 € für sich als Geschäftsführer- bzw. Liquidatorengehalt für die Monate November 2007 bis einschließlich März 2008.

Die Schuldnerin unterhielt bei der ...-Bank Privat- und Geschäftskunden AG ein Geschäftskonto. Mit einem an die Bekl. adressierten Schreiben v. 19.12.2007 teilte die ...-Bank AG mit, dass das Konto einen Saldo i.H.v. 8.210,76 € aufweise, und bat diese, sich wegen einer einvernehmlichen Regelung zur Rückführung des Saldo mit der Bank in Verbindung zu setzen. Mit Schreiben v. 15.2.2008 kündigte die ...-Bank AG das Konto unter Bezugnahme auf eine Zahlungserinnerung v. 5.9.2007 mit Wirkung zum 1.4.2008 und forderte die Schuldnerin zur Zahlung des ausstehenden Schuldbetrags von 8.797,47 € auf. Dieses Schreiben ging der Bekl. am 1.3.2008 zu, zusammen mit dem Schreiben der ...-Bank AG v. 28.2.2008, mit welchem diese die Kündigungsfrist bis zum 14.4.2008 verlängerte.

Vor seiner Bestellung zum Geschäftsführer hatte WS am 24.2.2006 im Namen der Schuldnerin und unter Verwendung deren Firmenstempels einen Leasingvertrag mit der D-GmbH über einen Pkw Chrysler 300 C Sedan geschlossen. Die D-GmbH forderte die Schuldnerin nach Kündigung des Leasingvertrags und Verwertung des Pkw mit Schreiben v. 7.11.2007 zur Zahlung von 6.729,15 € bis zum 21.11.2007 auf.

Die Schuldnerin leistete in beiden Fällen keine Zahlungen.

Mit einem am 5.2.2009 beim Insolvenzgericht eingegangenen Schreiben (...) hat die Bekl. die Eröffnung des Insolvenzverfahrens beantragt.

Nach Eröffnung des Insolvenzverfahrens erklärte der Kl. in seinen Berichten gegenüber dem Insolvenzgericht v. 31.7.2009 und v. 3.2.2010, dass sich nach Prüfung der vorliegenden Geschäftsunterlagen keine Ansprüche für eine Haftung der Bekl. nach den §§ 71 Abs. 4, 64 GmbHG ergeben hätten.

Bereits vor Klageerhebung hatte der Kl. mit Schreiben v. 18.3.2011 gegenüber dem Insolvenzgericht die Masseunzulänglichkeit angezeigt. ...

Das LG hat die Klage abgewiesen mit der Begründung, der Kl. habe nicht ausreichend dargelegt, dass die Schuldnerin

im streitgegenständlichen Zeitraum zahlungsunfähig gewesen sei *[LG Potsdam v. 19.9.2012 – 52 O 4/12]*. ...

II.

Die Berufung des Kl. ist ... unbegründet.

1. ... 2. ... Das LG hat die Klage zu Recht abgewiesen. Dem Kl. steht der geltend gemachten Zahlungsanspruch aus keinem rechtlichen Gesichtspunkt zu.

a) Der Kl. hat gegen die Bekl. keinen Anspruch auf Erstattung der streitgegenständlichen Zahlungen i.H.v. 32.686,52 € aus §§ 71 Abs. 4, 64 Abs. 2 GmbHG a.F.

aa) Da die streitgegenständlichen Zahlungen, deren Rückerstattung der Kl. fordert, bis auf eine Ausnahme vor dem 1.11.2008 geleistet worden sind, findet § 64 GmbHG in der bis zum Inkrafttreten des *MoMiG* (1.11.2008) geltenden Fassung Anwendung.

bb) Voraussetzung für eine Haftung der Bekl. aus § 64 Abs. 2 GmbHG a.F. ist, dass die Schuldnerin in dem Zeitraum vom 8.11.2007 bis zum 31.12.2008 zahlungsunfähig oder überschuldet war. Der Kl. hat eine in diesem Zeitraum allein in Betracht kommende Zahlungsunfähigkeit der Schuldnerin jedoch nicht substantiiert vorgetragen.

(1) Zahlungsunfähigkeit liegt nach § 17 Abs. 2 S. 1 InsO vor, wenn die Schuldnerin nicht in der Lage ist, ihre fälligen Zahlungspflichten zu erfüllen. Kann sie sich innerhalb von drei Wochen die zur Begleichung ihrer fälligen Forderungen benötigten finanziellen Mittel nicht beschaffen, liegt nach der Rspr. des BGH Zahlungsunfähigkeit und nicht mehr eine nur rechtlich unerhebliche Zahlungsstockung vor. Beträgt die innerhalb von drei Wochen nicht zu beseitigende Liquiditätslücke der Schuldnerin weniger als 10 % ihrer fälligen Gesamtverbindlichkeiten, ist regelmäßig Zahlungsunfähigkeit noch nicht eingetreten, es sei denn, es ist bereits absehbar, dass die Lücke demnächst mehr als 10 % erreichen wird. Beträgt die Liquiditätslücke der Schuldnerin 10 % oder mehr, ist regelmäßig von Zahlungsunfähigkeit auszugehen, sofern nicht ausnahmsweise mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit zu erwarten ist, dass die Liquiditätslücke demnächst vollständig oder fast vollständig geschlossen wird und den Gläubigern ein Zuwarten nach den besonderen Umständen des Einzelfalles zuzumuten ist (vgl. BGH v. 24.5.2005 – IX ZR 123/04, BGHZ 163, 134 [139 ff.] = GmbHR 2005, 1117 m. Komm. *Blöse*; v. 12.10.2006 – IX ZR 228/03, ZIP 2006, 2222, Rz. 27; v. 21.6.2007 – IX ZR 231/04, ZIP 2007, 1469, Rz. 37; v. 27.3.2012 – II ZR 171/10, ZIP 2012, 1174 = GmbHR 2012, 746 m. Komm. *Blöse*, Rz. 10).

Zu berücksichtigen sind bei der Prüfung der Zahlungsunfähigkeit nur im insolvenzrechtlichen Sinne fällige Verbindlichkeiten. Eine Forderung ist dann zu berücksichtigen, wenn eine Gläubigerhandlung feststeht, aus der sich der Wille, vom Schuldner Erfüllung zu verlangen, im Allgemeinen ergibt. Hierfür genügen sämtliche fälligkeitsbegründenden Handlungen des Gläubigers, gleich ob die Fälligkeit aus der ursprünglichen Vertragsabrede oder aus einer nach Erbringung der Leistung übersandten Rechnung herrührt. Eine zusätzliche Rechtshandlung im Sinne eines Einforderns ist daneben entbehrlich. Dieses Merkmal dient allein dem Zweck, solche fälligen Forderungen bei der Prüfung der Zahlungsunfähigkeit auszuschließen, die rein tatsächlich – also auch ohne rechtlichen Bindungswillen und erkennbare Erklärungen – gestundet sind (vgl. BGH v. 14.5.2009 – IX ZR 63/08, WM 2009, 1202, Rz. 22; v. 26.2.2013 – II ZR 54/12, GmbHR 2013, 482, Rz. 12, jeweils m.w.N.).

(2) Ausgehend hiervon kann nach dem Vorbringen des Kl. nicht festgestellt werden, dass die Schuldnerin bei Veranlassung der streitgegenständlichen Zahlungen durch die Bekl., also bereits im November 2007 zahlungsunfähig war.

Die Forderung der ...-Bank AG auf Ausgleich des bestehenden Saldos i.H.v. 8.797,47 € ist frühestens mit dem Wirksamwerden der Kündigung des Geschäftskontos zum 14.4.2008 fällig geworden. Dass die Bank diese bereits zu einem früheren Zeitpunkt fällig gestellt hat, hat der Kl. nicht substantiiert darzulegen vermocht. Eine Zahlungsaufforderung mit Schreiben v. 5.9.2007, das in dem Kündigungsschreiben v. 15.2.2008 erwähnt wird und deren Zugang bei der Schuldnerin die Bekl. bestreitet, hat der Kl. nicht vorgelegt. Ohne Kenntnis des genauen Wortlautes des Schreibens v. 5.9.2007 kann nicht von einer Fälligstellung ausgegangen werden. Die Bekl. hat den Zugang eines Schreibens v. 5.9.2007 auch substantiiert bestritten, denn dem Schreiben der ...-Bank AG v. 28.2.2008 ist zu entnehmen, dass es durchaus vorgekommen ist, dass an die Schuldnerin adressierte Post diese nicht erreicht hat.

Im Übrigen hat der Kl. zu den Umständen, die zu der Überziehung des der Schuldnerin eingeräumten Kontokorrentkredits und damit zu einem Kündigungsgrund geführt haben sollen, und den in diesem Zusammenhang getroffenen Absprachen nicht hinreichend vorgetragen. Ausweislich des Schreibens der ...-Bank AG v. 31.3.2008 war der Schuldnerin in 2007 ein Überziehungskredit von 10.000 € mündlich eingeräumt worden, wofür es mehrere Rückführungsabsprachen gegeben haben soll. Mit weiterem Schreiben v. 2.4.2009 hat die Bank mitgeteilt, besagte Geschäftsbeziehung sei mittlerweile beendet. Der der Schuldnerin eingeräumte Kreditrahmen war zum Zeitpunkt der Kündigungserklärung noch nicht überschritten. Der Kl. war im Rahmen der ihm obliegenden Darlegungslast betreffend Eintritt der Zahlungsunfähigkeit gehalten zum „rechtlichen Schicksal“ dieser Forderung auf das Bestreiten der Bekl. näher vorzutragen. Er hat weder die Anmeldung der Forderung der Gläubigerin zur Insolvenztabelle belegt, noch hat er vorgetragen, die angemeldete Forderung geprüft und anerkannt zu haben.

Hinsichtlich der Forderung der D-GmbH i.H.v. 6.729,15 € ist zwar davon auszugehen, dass die Forderung dieser Gläubigerin mit Ablauf der in dem Schreiben v. 7.11.2007 gesetzten Zahlungsfrist zum 21.11.2007 fällig und im Übrigen berechtigt war. Der als Anlage K 6 vorgelegten Übersicht über die Einnahmen der Schuldnerin aus Verkäufen von Kunstgegenständen ist jedoch zu entnehmen, dass innerhalb von drei Wochen nach dem 21.11.2007 die Schuldnerin Einnahmen von insgesamt 9.769,99 € generiert hat, denen im gleichen Zeitraum Ausgaben von 1.535,69 € gemäß der vorgelegten Anlage K 7 gegenüberstehen, so dass die Schuldnerin am 12.12.2007 noch über ein Barvermögen i.H.v. 8.198,60 € verfügte, aus dem sie die Forderung der D-GmbH ohne weiteres hätte begleichen können. Dieses Barvermögen ist durch die weiteren, in der Anlage K 6 aufgeführten Verkaufserlöse in der Folgezeit sogar erheblich angestiegen. Somit beruhte die Nichtbegleichung der Forderung nicht auf Zahlungsunfähigkeit, sondern auf Zahlungsunwilligkeit, wie sich auch aus der von der Bekl. vorgelegten Korrespondenz mit der Gläubigerin ergibt.

Sonstige fällige Zahlungsverbindlichkeiten zu Lasten der Schuldnerin im November 2007 hat der Kl. nicht konkret vorgetragen. Eine Gegenüberstellung von insgesamt fälligen Verbindlichkeiten mit vorhandenen liquiden Mitteln zu besagtem Zeitpunkt hat der Kl. nicht vorgenommen. Hinsichtlich bestehender Mietrückstände ist unstreitig geblieben, dass der Vermieter im Hinblick auf die von der Schuldnerin vorgenommenen Einbauten von einer Geltendmachung noch ausstehender Mietzahlungen abgesehen hat.

(3) Dem Vorbringen des Kl. ist auch nicht zu entnehmen, dass die Schuldnerin in dem streitgegenständlichen Zeitraum zu einem späteren Zeitpunkt zahlungsunfähig geworden ist.

Unstreitig verfügte die Schuldnerin noch über Vermögen in Form von Kunstgegenständen. Der Klägervertreter hat in der mündlichen Verhandlung auf Nachfrage des Senats selbst eingeräumt, dass sich noch Vermögensgegenstände der Schuldnerin im Besitz des Kl. befinden. Der Kl. hat es jedoch versäumt substantiiert vorzutragen, um welche Gegenstände es sich konkret handelt und dass diese nicht kurzfristig innerhalb von drei Wochen hätten veräußert werden können, um liquide Mittel zu erlangen. Hierfür ist der Kl., der die Zahlungsunfähigkeit geltend macht, darlegungs- und beweisbelastet. Dem Kl. obliegt hier eine verschärfte Darlegungslast aus zwei Gründen. Zum einen zeigt der durchschlagende Veräußerungserfolg der Bekl. laut Anlage K 6, dass sich im Vermögen der Schuldnerin Kunstgegenstände befunden haben, die schnell und leicht auf dem Markt abzusetzen waren und zu erheblichem Geldzufluss führten. Dass es sich bei den in seinem Besitz befindlichen Kunstgegenständen um wertlose bzw. schwer absetzbare Gegenstände handelt, hat der Kl. nicht dargetan.

Zum zweiten hat der Kl. nach eingehender Prüfung der Geschäftsunterlagen der Schuldnerin in den Zwischenberichten v. 31.7.2009 u. 3.2.2010 gegenüber dem Insolvenzgericht das Bestehen von Haftungsansprüchen gegen die Bekl. ausdrücklich verneint. Die Bekl. hat mehrfach auf das widersprüchliche Verhalten des Kl. hingewiesen. Der Kl. hat diesen Widerspruch nicht aufgeklärt.

(4) Der Kl. kann sich im Streitfall auch nicht mit Erfolg auf die Vermutung des § 17 Abs. 2 S. 2 InsO stützen. Danach wird Zahlungsunfähigkeit vermutet, wenn der Schuldner seine Zahlungen eingestellt hat.

Zahlungseinstellung ist dasjenige äußere Verhalten des Schuldners, in dem sich typischerweise eine Zahlungsunfähigkeit ausdrückt. Es muss sich also mindestens für die beteiligten Verkehrskreise der berechtigte Eindruck aufdrängen, dass der Schuldner nicht in der Lage ist, seinen fälligen, eingeforderten Zahlungsverpflichtungen zu genügen. Die tatsächliche Nichtzahlung eines erheblichen Teils der fälligen Verbindlichkeiten reicht für die Annahme einer Zahlungseinstellung aus, auch wenn noch geleistete Zahlungen beträchtlich sind, aber im Verhältnis zu den fälligen Gesamtschulden nicht den wesentlichen Teil ausmachen. Sogar die Nichtzahlung einer einzigen Verbindlichkeit kann eine Zahlungseinstellung begründen, wenn die Forderung von insgesamt nicht unbeträchtlicher Höhe ist. Haben im fraglichen Zeitpunkt fällige Verbindlichkeiten bestanden, die bis zur Verfahrenseröffnung nicht mehr beglichen worden sind, ist regelmäßig von Zahlungseinstellung auszugehen (vgl. BGH v. 30.6.2011 – IX ZR 134/10, ZIP 2011, 1416, Rz. 12, 15; v. 24.1.2012 – II ZR 119/10, ZIP 2012, 723 = GmbHR 2012, 566 m. Komm. *Schädlich*, Rz. 13; v. 27.3.2012 – II ZR 171/10, ZIP 2012, 1174 [1176] = GmbHR 2012, 746 m. Komm. *Blöse*, Rz. 25; v. 26.2.2013 – II ZR 54/12, GmbHR 2013, 482, Rz. 6; jeweils m.w.N.).

Im Streitfall lässt sich nicht feststellen, dass die Forderung der D-GmbH einen erheblichen Teil der fälligen Verbindlichkeiten der Schuldnerin ausgemacht hat, da der Kl. es verabsäumt hat, eine konkrete Gegenüberstellung der Aktiva und Passiva der Schuldnerin vorzunehmen, sondern er sich zur Begründung der Zahlungsunfähigkeit allein auf die vermeintlichen, gegenüber der ...-Bank AG und der D-GmbH bestehenden Verbindlichkeiten stützt. Unstreitig verfügte die Schuldnerin durch die kurzfristige Veräußerung von Kunstgegenständen im Dezember 2007 / Januar 2008 noch über ausreichende Barmittel, wodurch belegt ist, dass die Nichtzahlung der Forderung der D-GmbH nicht auf Zahlungsunfähigkeit, sondern auf Zahlungsunwilligkeit der Schuldnerin beruhte.

(5) Schließlich ist zu berücksichtigen, dass aufgrund der besonderen Umstände des hier zu entscheidenden Einzelfalls die Bekl. über das Ausmaß und den Umfang bestehender Verbindlichkeiten der Schuldnerin unverschuldet keine Kenntnis hatte, so dass selbst bei bestehender objektiver Zahlungsunfähigkeit der Bekl. kein Verschuldensvorwurf gemacht werden könnte. Zwar reicht für die Haftung aus §§ 71 Abs. 4, 64 Abs. 2 GmbHG a.F. grundsätzlich Fahrlässigkeit aus. Der Geschäftsführer handelt fahrlässig, wenn er sich nicht rechtzeitig die erforderlichen Informationen und die Kenntnisse verschafft, die er für die Prüfung benötigt, ob er pflichtgemäß Insolvenzantrag stellen muss. Dabei muss sich der Geschäftsführer, sofern er nicht über ausreichende persönliche Kenntnisse verfügt, ggf. fachkundig beraten lassen (vgl. BGH v. 27.3.2012 – II ZR 171/10, ZIP 2012, 1174 = GmbHR 2012, 746 m. Komm. *Blöse*, Rz. 15). Hier ist jedoch als Besonderheit zu berücksichtigen, dass die Bekl. ohne ihr Verschulden über die erforderlichen Informationen in Unkenntnis war, nachdem der frühere Geschäftsführer S unstreitig sämtliche Geschäftsunterlagen der Schuldnerin vor seinem Tod vernichtet hatte. Es ist daher nicht ersichtlich, auf welche sonstige Weise die Bekl. sich über den Umfang der bestehenden Verbindlichkeiten der Schuldnerin Kenntnis hätte verschaffen können. Ohne die entsprechenden Unterlagen war es der Bekl. auch nicht möglich, eine Liquidationsbilanz zu erstellen.

b) Dem Kl. steht gegen die Bekl. auch kein Anspruch auf Rückzahlung der entnommenen Geschäftsführer- bzw. Liquidatorengehälter i.H.v. 19.040 € aus § 823 Abs. 2 BGB i.V.m. § 266 StGB zu.

Die Bekl. hat durch die Entnahme der Gehälter für die Monate bis März 2008 keine ihr obliegende Vermögensbetreuungspflicht verletzt. Vielmehr stand ihr gemäß §§ 675, 611, 612 BGB ein entsprechender Anspruch auf Zahlung einer Vergütung für ihre Tätigkeit als Liquidatorin zu.

Zwischen der Schuldnerin und der Bekl. ist ein entsprechender Anstellungsvertrag zustande gekommen. Der Abschluss eines Anstellungsvertrags kann auch durch schlüssiges Verhalten erfolgen, indem der Geschäftsführer seine Tätigkeit aufnimmt und die Gesellschaft diese in Kenntnis, dass ein Geschäftsführer in der Regel seine Leistungen nicht unentgeltlich erbringt, entgegen nimmt (vgl. *Zöllner/Noack* in Baumbach/Hueck, GmbHG, 20. Aufl., § 35

Rz. 166). So liegt der Fall auch hier. Der Alleingesellschafter der Schuldnerin wusste und wollte, dass die Bekl. als Geschäftsführerin und später als Liquidatorin für die Schuldnerin tätig wurde. Zwar ist die Höhe der Vergütung der Bekl. nicht ausdrücklich vereinbart worden. In Ermangelung einer konkreten Vereinbarung gilt daher die übliche Vergütung als vereinbart (§ 612 Abs. 2 BGB). Dafür, dass der Alleingesellschafter der Schuldnerin davon ausging, dass die Bekl. unentgeltlich für die Schuldnerin tätig werden sollte, liegen keine Anhaltspunkte vor. Da ein Geschäftsführer in der Regel nicht unentgeltlich tätig wird, wären Umstände, nach denen im Streitfall die Tätigkeit der Bekl. unentgeltlich erfolgen sollte, vom Kl. darzulegen und zu beweisen.

Entgegen der Auffassung des Kl. bedurfte es für den formlosen Abschluss des Anstellungsvertrags keines ausdrücklichen Gesellschafterbeschlusses. Vielmehr kann der Vertrag bei einer Einmann-GmbH auch formlos außerhalb der Gesellschafterversammlung abgeschlossen werden (vgl. *Zöllner* in Baumbach/Hueck, GmbHG, 20. Aufl., § 46 Rz. 37). Dass sich die Höhe der Vergütung mit monatlich 3.808 € im üblichen Rahmen bewegt, ist vom Kl. nicht bestritten worden.

III.

Die ... Revision war nicht zuzulassen, da Zulassungsgründe gemäß § 543 Abs. 2 ZPO nicht vorliegen. ...

Gesellschafterbeschluss: Unwirksamkeit eines Abberufungsbeschlusses infolge Einladungsmangels

GmbHG § 38 Abs. 1, § 46 Nr. 5; BGB § 626 Abs. 2

Das Teilnahmerecht eines Gesellschafters kann verletzt werden, wenn sich erst nach der Einladung zur Gesellschafterversammlung herausstellt, dass einer der Gesellschafter verhindert ist und durch Dritte nicht sachgemäß vertreten werden kann.

OLG München, Urt. v. 31.7.2014 – 23 U 3842/13 (rechtskräftig)

► Aus den Gründen:

I.

Die Parteien streiten insbesondere über die Wirksamkeit der in der Gesellschafterversammlung der Beklagten (Bekl.) v. 5.1.2013 gefassten Beschlüsse und der ordentlichen Kündigung des Anstellungsverhältnisses v. 16.1.2013.

Der Kläger (Kl.) ist neben seinen Eltern und seinen beiden Brüdern Gesellschafter der Bekl. Er wurde am 23.1.2001 zum Geschäftsführer bestellt. Am gleichen Tag schlossen die Parteien einen Geschäftsführerdienstvertrag.

Nach Buchst. H Ziff. 5 der Satzung der Bekl. kann sich jeder Gesellschafter bei der Gesellschafterversammlung durch einen anderen Gesellschafter vertreten lassen.

Am 31.10.2012 kam es in den Geschäftsräumen zu einer Auseinandersetzung zwischen dem Kl. und seinem Bruder MP. Am 5.11.2012 schrieb die Ehefrau des Kl. an Herrn RP, der Kl. sei „völlig zusammengebrochen“ und sie bemühe sich um einen Termin bei einem Therapeuten. Am 7.11.2012 kam es zu einem weiteren Streit.

Der Kl., der sich seit 13.11.2012 in der psychosomatischen Klinik W befand, schrieb am 12.12.2012 an seine beiden Brüder und Mitgeschäftsführer, dass er noch immer Patient in einer psychosomatischen Klinik sei und sein voraussichtlicher Entlassungstermin auf Mitte/Ende Januar 2013 terminiert sei. Die Einladung zur außerordentlichen Gesellschafterversammlung der Bekl. am 5.1.2013 wurde am 19.12.2012 zur Post gegeben. Tagesordnungspunkte waren die Abberufung des Kl. als Geschäftsführer mit sofortiger Wirkung, die Kündigung des Anstellungsvertrags zwischen den Parteien und die Ermächtigung des Geschäftsführers RP, die Kündigung gegenüber dem Kl. auszusprechen und die Gesellschaft in diesem Zusammenhang zu vertreten. Der Bevollmächtigte des Kl. schrieb daraufhin am 31.12.2012 an RP und teilte mit, dass der Kl. an der für den 5.1.2013 einberufenen Versammlung krankheitsbedingt leider nicht teilnehmen könne. Der Kl. schlage daher eine Verschiebung der Versammlung auf einen Zeitpunkt nach seiner Wiedergenesung vor. Aufgrund der Bedeutung der auf der Tagesordnung stehenden Punkte bestehe der Kl. in jedem Fall auf einer persönlichen Teilnahme an der Gesellschafterversammlung. Er empfehle daher auch im Interesse vermeidbarer Kosten eine Verschiebung der geplanten Versammlung. Dieser Bitte kam die Bekl. nicht nach. RP antwortete mit E-Mail v. 4.1.2013. ... Die in der Tagesordnung genannten Beschlüsse wurden einstimmig gefasst.

Der Kl. wurde am 24.1.2013 aus der Klinik entlassen. Er befand sich während des Zeitraums seines Klinikaufenthalts gelegentlich am Wochenende zu Hause.

Der Kl. hat insbesondere die Ansicht vertreten, die am 5.1.2013 gefassten Beschlüsse seien für unwirksam zu erklären, weil die Gesellschafterversammlung trotz der rechtzeitig mitgeteilten Verhinderung des Kl. abgehalten wurde. Darin liege ein Einladungsmangel. Eine Abberufung sei im Übrigen nur aus wichtigem Grund zulässig. Die Bekl. habe kein Recht zur ordentlichen Kündigung des Anstellungsvertrags. Diese sei nach der gesellschaftsvertraglichen Regelung nur möglich, wenn der Kl. seiner Berufung zugestimmt habe. ...

Die Bekl. ... hat die Ansicht vertreten, sie habe trotz der behaupteten Erkrankung und dem angeblichen Klinikaufenthalt des Kl. davon ausgehen dürfen, dass der Kl. zumindest am Wochenende zu Hause sei. Er sei im Dezember und Januar mehrmals am Wochenende gesehen worden. Die Gesellschafterversammlung sei für Samstag, den 5.1.2013 einberufen worden, um dem Kl. die Teilnahme zu ermöglichen. Ein wichtiger Grund für die Abberufung des Kl. als Geschäftsführer sei nicht erforderlich gewesen. Eine ordentliche Kündigung des Anstellungsvertrags sei ohne weiteres möglich.

Das LG ... hat der Klage in vollem Umfang stattgegeben *[LG München II v. 22.8.2013 – 4 HK O 543/13]*. Die am 5.1.2013 gefassten Beschlüsse seien unwirksam. Es liege zwar kein Einladungsmangel vor, denn die Einberufung einer Gesellschafterversammlung sei auch bei einer Krankheit eines Gesellschafters möglich, der Abberufungsbeschluss sei jedoch unwirksam, weil eine Abberufung des Kl. nur aus wichtigem Grund zulässig sei und ein solcher nicht vorliege. Der Beschluss, den Anstellungsvertrag mit dem Kl. ordentlich zu kündigen sei mangels Zustimmung des Kl. unwirksam. Aus der Satzung der Bekl. i.V.m. dem Anstellungsvertrag des Kl. ergebe sich, dass auch der Anstellungsvertrag nur mit Zustimmung des Kl.

möglich sei. Deshalb sei auch die Feststellung, dass die Kündigung des Anstellungsvertrags zwischen der Bekl. und dem Kl. v. 16.1.2013 unwirksam sei und das Anstellungsverhältnis zwischen dem Kl. und der Bekl. zu unveränderten Bedingungen fortbestehe zulässig und begründet. ...

II.

Die ... Berufung hat ... keinen Erfolg.

1. Verletzung des Teilnahmerechts

Der Klageantrag zu I. ist begründet, da bei der am 5.1.2013 erfolgten Beschlussfassung das Teilnahmerecht des Kl. verletzt wurde.

1.1 Der Kl. hatte ein Teilnahmerecht an der Versammlung, auch wenn er über seine Abberufung aus wichtigem Grund nicht mit abstimmen durfte. In dem Schreiben seines Anwalts vom 31.12.2012 wurde explizit darauf hingewiesen, dass der Kl. an der Gesellschafterversammlung persönlich teilnehmen möchte. Dass er bei der Gesellschafterversammlung v. 19.11.2013, in der es nochmals um seine Abberufung und die Kündigung des Anstellungsvertrags ging, nicht persönlich erschien, sondern sich – entgegen der Regelung in der Satzung der Bekl. – durch RA K vertreten ließ, ist insoweit ohne Bedeutung.

1.2 Aufgrund der Aussage des Zeugen Dr. B steht es zur Überzeugung des Senats fest, dass es dem Kl. aus gesundheitlichen Gründen nicht möglich war, an der Gesellschafterversammlung teilzunehmen.

Der Zeuge bekundete für den Senat glaubhaft, der Kl. habe an einer schweren depressiven Episode gelitten und sich deshalb seit 13.11.2012 in der Klinik W in stationärer Therapie befunden. Die Auseinandersetzung mit seiner Familie habe dabei eine große Rolle gespielt. Die Nachricht von der für den 5.1.2013 einberufenen Gesellschafterversammlung habe ihn stark verunsichert. Mit dem Ärzteteam sei vereinbart worden, er solle nicht an der Gesellschafterversammlung teilnehmen, da sonst eine erhebliche Verschlechterung seines Gesundheitszustands zu erwarten gewesen wäre. Es hätte die Gefahr eines depressiven Einbruchs bestanden. Aus Sicht des Zeugen bestand durchaus die Gefahr, dass es nach der Teilnahme des Kl. an der Gesellschafterversammlung zu einer suizidalen Handlung gekommen wäre. Der Senat hat keine Zweifel an der Glaubwürdigkeit des Zeugen Dr. B.

1.3 Das Teilnahmerecht eines Gesellschafters kann auch dadurch verletzt werden, dass die Gesellschafterversammlung zu einem Zeitpunkt einberufen wird, an dem der Gesellschafter, wie das Einberufungsorgan von vornherein weiß, verhindert ist (BGH v. 28.1.1985 – II ZR 79/84, juris Tz. 10 = GmbHR 1985, 256). Hier hatten die Mitgeschäftsführer und Mitgesellschafter unstreitig spätestens mit Erhalt des Schreibens des Kl. Kenntnis von dem Klinikaufenthalt und dessen voraussichtlicher Dauer bis Mitte/Ende Januar 2013. Dass sie den Kl. schon vor der Einberufung an einem Wochenende draußen gesehen haben, hat die Bekl. zwar nicht explizit vorgetragen, der Kl. befand sich jedoch unstreitig an den Wochenenden gelegentlich zu Hause. Der Senat unterstellt den Vortrag der Bekl. als wahr, die Brüder des Kl. seien bei der Einberufung davon ausgegangen, dass der Kl. in der Lage wäre, am Samstag, dem 5.1.2013 an der Gesellschafterversammlung teilzunehmen, so dass es keiner Einvernahme des Zeugen B und der Zeuginnen P und S bedurfte.

1.4 Mit Erhalt des Schreibens von Herrn RA K v. 31.12.2012 durften die Mitgesellschafter der Bekl. davon jedoch nicht mehr ausgehen und wären aufgrund der gesellschaftlichen Treupflicht gehalten gewesen, die Gesellschafterversammlung um ca. drei bis vier Wochen auf einen Zeitpunkt nach der Entlassung des Kl. zu verschieben, da die Behandlung der Angelegenheit nicht eilbedürftig war.

1.4.1 Die Frage, ob es nach den Umständen des Einzelfalles, insbesondere bei geringer Gesellschafterzahl geboten sein kann, auf das Teilnehmerecht eines Gesellschafters auch dann Rücksicht zunehmen, wenn sich erst nach Einladung der Gesellschafter herausstellt, dass einer von ihnen verhindert ist und durch Dritte nicht sachgemäß vertreten werden kann (zustimmend OLG Bremen v. 9.4.2010 – 2 U 107/09, juris Tz. 55 = GmbHR 2010, 1152), hat ... BGH v. 28.1.1985 – II ZR 79/84, juris Tz. 10 = GmbHR 1985, 256 zwar ausdrücklich offen gelassen, aber auch nicht generell ausgeschlossen.

Unter dem Gesichtspunkt der Treupflicht macht es jedoch keinen entscheidenden Unterschied, ob die Mitgesellschafter und -geschäftsführer, die vor der Einberufung zumindest Kenntnis davon hatten, dass der Kl. Patient in einer psychsomatischen Klinik ist, schon vor dem 19.12.2012 oder erst durch Mitteilung v. 31.12.2012 davon erfuhren, dass der Kl. krankheitsbedingt nicht in der Lage war, an der Gesellschafterversammlung am 5.1.2013 teilzunehmen.

Die Entscheidung des OLG Dresden v. 15.11.1999 – 2 U 2303/99, GmbHR 2000, 435 betrifft eine andere Fallkonstellation.

1.4.2 Das Einberufungsorgan wurde mit Schreiben v. 31.12.2012 hinreichend darüber informiert, dass der Kl. krankheitsbedingt an der Gesellschafterversammlung nicht teilnehmen kann.

Dem Schreiben war zwar weder ein Attest beigefügt, noch enthielt es eine genauere Erläuterung des Gesundheitszustands des Kl., ihm ließ sich jedoch die eindeutige Aussage des Rechtsanwalts des Kl. entnehmen, der Kl. sei krankheitsbedingt nicht in der Lage, an der Gesellschafterversammlung teilzunehmen. Wenn die Mitgesellschafter Zweifel an der Richtigkeit dieser Behauptung hatten, wären sie verpflichtet gewesen, den Kl. oder seinen Anwalt um Vorlage einer entsprechenden Bestätigung der behandelnden Ärzte zu bitten. Ohne Erfolg beruft sich die Bekl. insoweit auf eine Obliegenheit des Kl., von vornherein ein ärztliches Attest beizufügen.

Dabei ist auch zu berücksichtigen, dass es sich um eine reine Familiengesellschaft handelt. Wenn, wie die Bekl. im Schriftsatz v. 12.03.2014 ausführt, die Anfang November 2012 eskalierte Situation zwischen dem Kl. und seinen Brüdern letztere belastete, hätte es i.Ü. nahegelegen, davon auszugehen, dass die Situation auch den Kl., der sich zur Behandlung in einer psychosomatischen Klinik befand, belastete.

Zuzugeben ist der Bekl., dass die Bitte, die Gesellschafterversammlung auf einen Zeitpunkt „nach der Wiedergenesung“ des Kl. zu verschieben, etwas vage ist. Die Mitgesellschafter wären jedoch aufgrund ihrer Treupflicht gehalten gewesen, die Gesellschafterversammlung auf einen

Zeitpunkt nach dem vom Kl. mitgeteilten voraussichtlichen Entlassungstermin zu verschieben. Keiner Entscheidung bedarf die Frage, ob es einer nochmaligen Verschiebung bedurft hätte, wenn der Kl. länger in der Klinik hätte bleiben müssen und – nach einer Verschiebung der Gesellschafterversammlung – einen späteren Entlassungstermin mitgeteilt hätte. Nicht gefolgt werden kann jedenfalls der Ansicht der Bekl., angesichts der Schreiben drängte sich massiv der Eindruck auf, dass sie allein der Verzögerungstaktik dienten. Mit der vom OLG Bremen entschiedenen Fallkonstellation (OLG Bremen v. 9.4.2010 – 2 U 107/09, juris Tz. 56 f. = GmbHR 2010, 1152), ist der streitgegenständliche Fall nicht vergleichbar, zumal es dort darum ging, eine Kapitalerhöhung noch in einem bestimmten Jahr zu beschließen, während hier eine Verschiebung der Gesellschafterversammlung um einige Wochen problemlos möglich gewesen wäre (s. unten 1.4.3).

Auf das Schreiben v. 31.12.2012 nur mit E-Mail v. 4.1.2013 zu reagieren und die Gesellschafterversammlung abzuhalten, war somit treuwidrig. Der Hinweis, der verhinderte Gesellschafter könne im Rahmen der Satzung einen Vertreter benennen, blendet aus, dass nach der Satzung nur eine Vertretung durch einen anderen Gesellschafter zulässig ist. Dadurch wäre es dem Kl. indes nicht möglich gewesen, zu den Vorwürfen seiner Mitgesellschafter Stellung zu nehmen.

Aus dem Umstand, dass der Kl. bei der Gesellschafterversammlung v. 24.11.2013 nicht persönlich erschien, kann nicht geschlossen werden, der Kl. wäre auch am 5.1.2013 nicht an einer Teilnahme interessiert gewesen.

1.4.3 Ohne Erfolg beruft sich die Bekl. hinsichtlich der Eilbedürftigkeit darauf, sie habe eine möglichst baldige und abschließende Klärung der Verhältnisse angestrebt, um ihr Recht zur Abberufung des Kl. aus wichtigem Grund zu wahren. Auf die Abberufung als Geschäftsführer findet § 626 Abs. 2 BGB keine Anwendung (*Zöllner/Noack* in Baumbach/Hueck, GmbHG, 19. Aufl., § 38 Rz. 17; OLG Düsseldorf v. 24.2.2000 – 6 U 77/99, juris Tz. 92 = GmbHR 2000, 1050). Die Bekl. musste auch nicht befürchten, wegen Verwirkung von der Geltendmachung der von ihr behaupteten wichtigen Abberufungsgründe ausgeschlossen zu sein, wenn sie der Bitte des Kl., die Gesellschafterversammlung zu verschieben, nachgekommen wäre. Abgesehen davon, dass Verwirkung nur nach einem längeren Zeitraum angenommen werden kann, muss der Geschäftsführer auf Grund des Verhaltens nach Treu und Glauben annehmen dürfen, die Gesellschaft wolle auf diese Umstände nicht zurückgekommen (*Zöllner/Noack* in Baumbach/Hueck, GmbHG, 19. Aufl., § 38 Rz. 17).

Auch die Befürchtung, sich aufgrund der Stellung des Kl. als Geschäftsführer und seiner Eintragung im Handelsregister etwaige Rechtshandlungen des Kl., die ihren Interessen entgegenlaufen, zurechnen lassen zu müssen, begründet keine Eilbedürftigkeit. Dass der Kl. während seines Klinikaufenthalts Geschäftsführungsbefugnisse ausgeübt oder dies angekündigt hätte, hat die Bekl. nicht behauptet. Dem Schreiben seines Anwalts v. 19.12.2012 lässt sich nur entnehmen, dass der Kl. nach seinem Klinikaufenthalt seine Tätigkeit als Geschäftsführer wieder aufnehmen wolle.

Schließlich begründet auch der Wunsch der Bekl., Klarheit zu schaffen, um sich wieder dem operativen Geschäft widmen zu können, keine Eilbedürftigkeit. Eine solche ergab sich auch nicht aus der Notwendigkeit, die Kündigungserklärungsfrist gemäß § 626 Abs. 2 BGB einzuhalten, da nur eine ordentliche Kündigung ausgesprochen werden sollte.

2. Unwirksamkeit der Kündigung

Mangels eines wirksamen Gesellschafterbeschlusses, das Anstellungsverhältnis mit dem Kl. zu kündigen, ist die ausgesprochene ordentliche Kündigung unwirksam (OLG Nürnberg v. 22.12.2000 – 6 U 1604/00, juris Tz. 12 = GmbHR 2001, 973; *Zöllner* in Baumbach/Hueck, GmbHG, 19. Aufl., § 46 Rz. 36 und § 35 Rz. 216). ...

III.

Die ... Revision war nicht zuzulassen. ...

Firma: Verwendung des Nachnamens eines Nicht-Gesellschafters oder Minderheitsgesellschafters zur Bildung einer Personenfirma

GmbHG § 4; HGB § 18 Abs. 2

Die Bildung einer Personenfirma bei einer GmbH unter Verwendung des Nachnamens eines Nicht-Gesellschafters oder Minderheitsgesellschafters verstößt weder gegen die Anforderung des § 4 GmbHG noch gegen das Irreführungsverbot aus § 18 Abs. 2 HGB.

OLG Rostock, Beschl. v. 17.11.2014 – 1 W 53/14 (rechtskräftig)

► Aus den Gründen:

I.

Gegenstand des Beschwerdeverfahrens ist die beantragte Eintragung einer Gesellschaft mit der Firmierung „B Versicherungsmakler GmbH“ in das Handelsregister.

Die B Versicherungsmakler GmbH wurde mit Gesellschaftsvertrag v. 22.1.2014 neu gegründet. Gegenstand des Unternehmens ist die Vermittlung von Versicherungen aller Art. Einziger Gesellschafter war zum Zeitpunkt der Gründung der Antragsteller AH. Namensgeber der Gesellschaft ist der Versicherungsmakler JB, der seinen Versicherungsbestand an den Antragsteller veräußert hatte und in die Gesellschaft später mit einem Anteil von 2 % am Stammkapital aufgenommen wurde.

Das AmtsG Stralsund – RegG – äußerte mit Zwischenverfügung v. 10.3.2014 (...) Bedenken gegen die beabsichtigte Firmierung, da kein Bezug des Namensgebers zur GmbH bestehe. Daraufhin legte der Verfahrensbevollmächtigte mit Schreiben v. 11.3.2014 (...) einen Vertrag vor, mit dem der Namensgeber der Verwendung seines Namens zustimmte. In einer vom RegG eingeholten gutachterlichen Stellungnahme v. 1.4.2014 (...) meldete auch die IHK Rostock Einwände gegen die Firmierung an. Es bestünde eine Irreführungsgefahr gemäß § 18 Abs. 2 HGB, und der Grundsatz der Firmenwahrheit sei verletzt. Dieser Auffassung trat das AmtsG bei und forderte mit weiterer Vfg. v. 3.6.2014 (...) den Antragsteller auf, die Firma zu ändern. Begründend führte das Gericht aus, es sei weder ersichtlich, dass es sich um einen Fall der Firmenfortführung nach § 22 HGB handele, noch habe der namensgebende Minderheitsgesellschafter (2 %) bestimmenden Einfluss auf die Gesellschaft. ...

Gesellschaftsrecht

II.

1. ... 2. Die Beschwerde ist ... begründet. Die Firma „B Versicherungsmakler GmbH“ verstößt weder gegen § 4 GmbHG noch gegen § 18 Abs. 2 HGB.

a) Gemäß § 17 Abs. 1 HGB ist die Firma der Name der GmbH, unter dem sie als juristische Person im Rechtsverkehr auftritt. Durch ihre Firma wird die GmbH gekennzeichnet und individualisiert (*Pfisterer* in Saenger/Inhester, GmbHG, 2. Aufl., § 4 Rz. 2). Trotz der Bedeutung der Firma existiert seit der Handelsrechtsreform im Jahre 1998 (HRefG v. 22.6.1998, BGBl. I 1998, 1479) mit dem geänderten § 4 lediglich eine Norm im GmbHG, die eine inhaltliche Vorgabe zur Firmenbildung enthält. Angesichts der weitgehenden Liberalisierung des Firmenrechts schreibt § 4 GmbHG nur noch die zwingende Notwendigkeit eines Rechtsformzusatzes bei Bildung der Firma einer GmbH vor. Die Firma muss den Zusatz „Gesellschaft mit beschränkter Haftung“ oder eine allgemein verständliche Abkürzung dieser Bezeichnung enthalten. Die Firma des Beschwerdeführers enthält die Abkürzung „GmbH“. Damit ist der Anforderung des § 4 GmbHG Genüge getan.

b) Hingegen ist es aufgrund der Änderung des § 4 GmbHG zum 1.1.1999 nicht mehr erforderlich, dass – soweit die GmbH eine Personenfirma führt – diese notwendiger Weise die Namen von Gesellschaftern enthält, oder eine Sachfirma, die sich auf den Unternehmensgegenstand bezieht (*Fastrich* in Baumbach/Hueck, GmbHG, 20. Aufl., § 4 Rz. 1; *Pfisterer* in Saenger/Inhester, GmbHG, 2. Aufl., § 4 Rz. 4). Eine Personenfirma ohne Gesellschafterbezug ist folglich seit der Reform gesetzlich nicht (mehr) verboten (OLG Thüringen v. 22.6.2010 – 6 W 30/10, NZG 2010, 1354 = GmbHR 2010, 1094, zitiert nach juris; *Bayer* in Lutter/Hommelhoff, GmbHG, 18. Aufl., § 4 Rz. 34).

Bereits zuvor hatte sich mit der Rspr. des BayObLG aus dem Jahre 1977 (BayObLG v. 21.6.1977 – BReg. 3 Z 80/76, NJW 1977, 2318, im Einzelnen Rz. 6 ff., zitiert nach juris) die Überzeugung durchgesetzt, dass es nicht den gesetzlichen Vorschriften über das Firmenrecht widerspricht, wenn ein Gesellschafter lediglich zur Namenshergabe aufgenommen wird und alsbald wieder aus der Gesellschaft ausscheidet. Ebenso war es auch bereits vor der Reform nicht notwendig, dass der namensgebende Gesellschafter auf die Geschicke der Gesellschaft maßgeblichen Einfluss auszuüben vermochte (vgl. OLG Thüringen v. 22.6.2010 – 6 W 30/10, NZG 2010, 1354 = GmbHR 2010, 1094, zitiert nach juris; *Fastrich* in Baumbach/Hueck, GmbHG, 20. Aufl., § 4 Rz. 12). Insofern erhebt der Antragsteller gegen die angefochtene Entscheidung mit Recht die Kritik, es liege ihr ein überholtes Firmenverständnis, welches mit der weitgehenden Liberalisierung des Firmenrechts seit dem In-Kraft-Treten des HRefG nicht in Übereinstimmung zu bringen sei, zugrunde.

c) Entgegen der Rechtsansicht des AmtsG kann auch kein Verstoß gegen das sich aus § 18 Abs. 2 HGB ergebende Irreführungsverbot, mit dem der Grundsatz der Firmenwahrheit zu sichern gesucht wird, festgestellt werden.

aa) Bei der Bildung einer GmbH-Firma sind neben § 4 GmbHG die firmenrechtlichen Vorschriften des HGB zu beachten. Das Irreführungsverbot aus § 18 Abs. 2 HGB untersagt die Bildung einer Firma, die Angaben enthält, die geeignet sind, über geschäftliche Verhältnisse, die für die angesprochenen Verkehrskreise wesentlich sind, ersichtlich irrezuführen. Soll der Name eines Nicht-Gesellschafters – so wie vorliegenden Fall im Gesellschaftsvertrag v. 22.1.2014 ursprünglich vorgesehen – in die Firma aufgenommen werden, begründet dieses Vorgehen nur dann eine Irreführungsgefahr, wenn der gewählte Name für die angesprochenen Verkehrskreise von Relevanz ist – etwa bei der Verwendung des Namens einer Person des öffentlichen Lebens – und eine maßgebliche Beteiligung des Namensgebers nahelegt (LG München I v. 26.10.2006 – 17 HK T 16920/06, MittBayNot 2007, 71, zitiert nach beck-online; *Fastrich* in Baumbach/Hueck, GmbHG, 20. Aufl., § 4 Rz. 12). Dann kann der Namensträger Bedeutung für die wirtschaftlichen Entscheidungen der angesprochenen Verkehrskreise haben, die dem Namensträger ein gewisses Vertrauen entgegenbringen (OLG Thüringen v. 22.6.2010 – 6 W 30/10, NZG 2010, 1354 = GmbHR 2010, 1094, zitiert nach juris; *Bayer* in Lutter/Hommelhoff, GmbHG, 18. Aufl., § 4 Rz. 35).

bb) Wieso solches beim Namen „B“ der Fall sein soll, ist weder vom RegG noch von der IHK Rostock dargetan; es gibt auch ansonsten keine naheliegenden Anhaltspunkte dafür. Den angesprochenen Verkehrskreisen ist es grundsätzlich gleichgültig, wer als Gesellschafter an einer GmbH beteiligt ist, es sei denn, es liegt der genannte Ausnahmefall vor (LG München I v. 26.10.2006 – 17 HK T 16920/06, MittBayNot 2007, 71, zitiert nach beck-online; OLG Thüringen v. 22.6.2010 – 6 W 30/10, NZG 2010, 1354 = GmbHR 2010, 1094, zitiert nach juris; OLG Hamburg v. 21.2.2011 – 11 W 13/11, BeckRS 07893).

Beim Namensgeber B handelt es sich seit der Änderung des Gesellschaftsvertrags durch Beschluss der Gesellschafterversammlung v. 28.5.2014 sogar um einen Gesellschafter der GmbH. Dass der Namensgeber B nur Minderheitsgesellschafter ist, spielt schon allein deshalb keine Rolle, weil die persönliche Haftung eines Gesellschafters – anders als in einer Personengesellschaft – keine Bedeutung hat.

Das AmtsG wird deshalb erneut unter Beachtung der vorstehenden Rechtsauffassung über die beantragte Anmeldung der Firma in das Handelsregister zu entscheiden haben, wobei die Prüfung der übrigen Eintragungsvoraussetzungen, da diese nicht Gegenstand des Beschwerdeverfahrens waren, dem RegG vorbehalten ist.

III.

... Die Rechtsbeschwerde war nicht zuzulassen. ...

Rechtsprechung

Steuerrecht

Gesellschafter-Geschäftsführer: Berücksichtigung von Beiträgen für eine „Rürup-Rente“ eines Alleingesellschafter-Geschäftsführers mit Anwartschaft auf betriebliche Altersvorsorge in Form einer Direktversicherung

EStG 2008 § 10 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. b, Abs. 3 S. 3, Abs. 4a S. 1 u. 3, § 10c Abs. 3 Nr. 2

1. Ist zugunsten des Alleingesellschafter-Geschäftsführers einer GmbH eine Direktversicherung von der Kapitalgesellschaft als Versicherungsnehmerin abgeschlossen worden, gehört dieser seit dem Jahr 2008 zum Personenkreis des § 10c Abs. 3 Nr. 2 EStG. Der Höchstbetrag für Beiträge, die der Alleingesellschafter-Geschäftsführer zum Aufbau einer „Rürup-Rente“ erbringt, ist deshalb gemäß § 10 Abs. 3 S. 3 EStG pauschal um den fiktiven Gesamtbeitrag zur allgemeinen Rentenversicherung zu kürzen.

2. Die für alle erfassten Fallgruppen gleichermaßen geltende pauschale Kürzung überschreitet die verfassungsrechtlichen Grenzen zulässiger Typisierung auch dann nicht, wenn der Beitrag, den die GmbH für die Altersversorgung des Gesellschafter-Geschäftsführers erbringt, im konkreten Einzelfall deutlich geringer ist als die dadurch hervorgerufene Kürzung des Höchstbetrags für den Abzug anderweitiger Altersvorsorgeaufwendungen.

BFH, Urt. v. 15.7.2014 – X R 35/12

► Aus den Gründen:

I.

[1] Der Kläger (Kl.) ist alleiniger Gesellschafter und Geschäftsführer der ... GmbH (GmbH). Mit Wirkung vom 1.4.1992 schloss die GmbH als Versicherungsnehmer zu seinen Gunsten eine Direktversicherung ab. Der im Streitjahr 2008 zu leistende monatliche Beitrag i.H.v. 127,82 € wurde im Wege einer Gehaltsumwandlung erbracht und gemäß § 40b EStG in der bis zum 31.12.2004 geltenden Fassung (EStG a.F.) i.V.m. § 52 Abs. 52a EStG 2008 (EStG) pauschal der Lohnsteuer unterworfen. Der Versicherungsvertrag wurde zum 1.12.2009 gekündigt.

[2] In seiner Einkommensteuererklärung für das Jahr 2008 machte der Kl. neben Aufwendungen für Kranken- und Pflegeversicherung, Unfallversicherung sowie Rentenversicherungen noch Beiträge gemäß § 10 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. b EStG i.H.v. 22.050 € für eine sog. Basis- oder „Rürup-Rente“ als Sonderausgaben geltend. In der Anlage N gab er ergänzend an, im Jahr 2008 habe aus der Tätigkeit als GmbH-Gesellschafter-Geschäftsführer weder eine gesetzliche Rentenversicherungspflicht noch eine Anwartschaft auf Altersversorgung bestanden. Sein Bruttoarbeitslohn lag über der im Streitjahr geltenden Beitragsbemessungsgrenze.

[3] Das FA veranlagte den Kl. im Wege der Einzelveranlagung zunächst erklärungsgemäß. Nach der (modifizierten oder erweiterten) Günstigerprüfung (§ 10 Abs. 4a EStG) erkannte das FA Vorsorgeaufwendungen nach § 10 Abs. 3 EStG a.F. i.H.v. 5.069 € sowie zusätzlich die Beiträge zur „Rürup-Rente“ nach § 10 Abs. 4a S. 1 u. 3 EStG i.H.v. 13.200 € (20.000 € x 66 %) an. Der Bescheid wurde bestandskräftig.

[4] Im Rahmen einer Lohnsteuer-Außenprüfung bei der GmbH stellte der Prüfer u.a. fest, dass die GmbH zugunsten des Kl. die Direktversicherung abgeschlossen hatte. Im Hinblick auf die Änderungen der Regelungen zur Kürzung des Höchstbetrags für Altersvorsorgeaufwendungen nach § 10 Abs. 3 S. 3 EStG und zur Zugehörigkeit zum Personenkreis des § 10c Abs. 3 Nr. 2 EStG durch das *Jahressteuergesetz (JStG) 2008* v. 20.12.2007 (BGBl. I 2007, 3150) vertrat der Prüfer die Auffassung, der Kl. könne im Streitjahr nur noch die gekürzte Vorsorgepauschale beanspruchen, da die Differenzierung entfallen sei, ob die Anwartschaft auf Altersversorgung ganz oder teilweise ohne eigene Beitragsleistung erworben worden sei. Das FA erließ in der Folge einen auf § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO gestützten Änderungsbescheid, in dem es beschränkt abzugsfähige Sonderausgaben i.H.v. insgesamt 8.109 € anerkannte. Die Minderung ergab sich daraus, dass es im Rahmen der Günstigerprüfung zum einen den Vorwegabzug von 3.068 € in vollem Umfang kürzte und außerdem als Erhöhungsbetrag gemäß § 10 Abs. 4a S. 3 EStG lediglich noch einen Betrag i.H.v. 6.108 € berücksichtigte (20.000 € ./. 19,9 % von 54.000 €, davon 66 %).

[5] Dem Einspruch des Kl. half das FA insoweit teilweise ab, als es den Vorwegabzug nach § 10 Abs. 3 Nr. 2 EStG a.F. nun wieder ungekürzt ansetzte. Insgesamt ergaben sich damit beschränkt abziehbare Vorsorgeaufwendungen i.H.v. 11.177 €. Soweit sich der Kl. darüber hinaus gegen die Kürzung des Erhöhungsbetrags für seine Beiträge zur kapitalgedeckten Altersvorsorge („Rürup-Rente“) um den fiktiven Gesamtbeitrag zur allgemeinen Rentenversicherung im Rahmen der Günstigerprüfung (§ 10 Abs. 4a S. 3 i.V.m. Abs. 3 S. 3 EStG) wandte, wies das FA den Einspruch als unbegründet zurück.

[6] Die dagegen gerichtete Klage wies das FG ... ab (FG Köln v. 28.8.2012 – 7 K 3761/10, EFG 2013, 226). ...

II.

[10] Die Revision ist unbegründet und daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 FGO).

1. Beschränkte Abziehbarkeit der Vorsorgeaufwendungen

[11] Der Einkommensteuerbescheid v. 21.10.2010 steht im Einklang mit der im Streitjahr 2008 geltenden Gesetzeslage des § 10 Abs. 4a EStG.

[12] Entsprechend der erweiterten Günstigerprüfung konnte der Kl. zusätzlich zum Abzug seiner Vorsorgeaufwendungen nach § 10 Abs. 1 Nr. 3 EStG unter Anwendung von § 10 Abs. 3 EStG a.F. seine Beiträge zur „Rürup-Rente“ (§ 10 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. b EStG) im Rahmen der Grenzen des § 10 Abs. 3 EStG abziehen (§ 10 Abs. 4a S. 1 EStG). Zu Recht gehen die Beteiligten davon aus, dass eine Kürzung des Vorwegabzugs nach § 10 Abs. 3 Nr. 2 EStG a.F. i.V.m. § 10c Abs. 3 Nr. 1 EStG a.F. zwar zu unterbleiben hatte (unter a]), eine Kürzung des Erhöhungsbetrags nach § 10 Abs. 3 S. 3 Nr. 1 EStG i.V.m. § 10c Abs. 3 Nr. 2 EStG jedoch vorzunehmen war (unter b]).

[13] a) Nach der für das Kalenderjahr 2004 geltenden Gesetzesfassung, die über die Günstigerprüfung des § 10

Abs. 4a S. 1 EStG im Streitjahr weiterhin Anwendung findet, war der Vorwegabzug von 3.068 € bei nicht rentenversicherungspflichtigen Arbeitnehmern zu kürzen, die im Zusammenhang mit ihrer Berufstätigkeit aufgrund vertraglicher Vereinbarungen Anwartschaftsrechte auf eine Altersversorgung ganz oder teilweise ohne eigene Beitragsleistung erworben hatten (§ 10 Abs. 3 Nr. 2 S. 2 Buchst. a EStG a.F. i.V.m. § 10c Abs. 3 Nr. 2 EStG a.F.).

[14] Als Alleingesellschafter-Geschäftsführer mit einer Anwartschaft aus einer zu seinen Gunsten abgeschlossenen Direktversicherung gehörte der Kl. jedoch – unabhängig von den Urt. des BFH v. 16.10.2002 – XI R 25/01, BFHE 200, 554 = BStBl. II 2004, 546 = GmbHR 2003, 244 und v. 28.7.2004 – XI R 9/04, BFH/NV 2005, 196 = GmbHR 2005, 116 – nicht zum Personenkreis des § 10c Abs. 3 Nr. 2 EStG a.F., so dass eine Kürzung des Vorwegabzugs nach § 10 Abs. 3 Nr. 2 S. 2 Buchst. a EStG a.F. zu unterbleiben hatte. Insoweit hat das FA die Vorsorgeaufwendungen nach § 10 Abs. 1 Nr. 3 EStG im Rahmen der Günstigerprüfung zutreffend mit dem Höchstbetrag von 5.069 € berücksichtigt.

[15] b) Die Günstigerprüfung des § 10 Abs. 4a EStG sieht zudem vor, dass Beiträge zu einer Basisrente i.S.d. § 10 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. b EStG („Rürup-Rente“) über einen sog. Erhöhungsbetrag zusätzlich zu berücksichtigen sind. Nach § 10 Abs. 4a S. 3 EStG sind dies die geleisteten Beiträge, soweit diese nicht den – ggf. um Beiträge zur gesetzlichen Altersvorsorge gemäß § 10 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a EStG sowie einen steuerfreien Arbeitgeberanteil (§ 3 Nr. 62 EStG) bzw. einen diesem gleichgestellten steuerfreien Zuschuss verminderten – Höchstbetrag i.S.d. § 10 Abs. 3 S. 1 – 3 EStG überschreiten. § 10 Abs. 3 S. 3 Nr. 1 EStG, auf den § 10 Abs. 4a S. 3 letzter Halbsatz verweist, sieht wiederum vor, dass der Höchstbetrag von 20.000 € bei Steuerpflichtigen, die zum Personenkreis des § 10c Abs. 3 Nr. 1 u. 2 EStG gehören, um einen fiktiven Gesamtbeitrag zur allgemeinen Rentenversicherung zu kürzen ist. Um die Zugehörigkeit zum Personenkreis des § 10c Abs. 3 Nr. 2 EStG zu begründen, reicht es seit dem Veranlagungszeitraum 2008 aus, dass ein nicht der gesetzlichen Rentenversicherungspflicht unterliegender Arbeitnehmer im Zusammenhang mit der Berufstätigkeit aufgrund einer vertraglichen Vereinbarung ein Anwartschaftsrecht auf Altersversorgung erworben hat. Das bisherige zusätzliche Erfordernis „ganz oder teilweise ohne eigene Beitragsleistung“ ist entfallen. Damit kommt es nach dem eindeutigen Gesetzeswortlaut und der Gesetzesbegründung (vgl. BT-Drucks. 16/6290, S. 54) auch bei nicht rentenversicherungspflichtigen Arbeitnehmern mit einer betrieblichen Altersvorsorge – wie im Streitfall beim Kl. – generell zu einer Kürzung. Dementsprechend erfasst die Kürzungsregelung auch die Ausgestaltung der betrieblichen Altersversorgung in Form einer Direktversicherung (*Stöcker* in Bordewin/Brandt, § 10 EStG Rz. 975; BMF v. 19.8.2013 – IV C 3 - S 221/12/10010 :004 / IV C 5 - S 2345/08/0001 – DOK 2013/0760735, BStBl. I 2013, 1087, Tz. 52; ebenso wohl *Fischer* in Kirchhof, EStG, 9. Aufl., § 10 Rz. 25; a.A. *Heinicke*, DStR 2008, 2001; *Heinicke* in Schmidt, EStG, 33. Aufl., § 10 Rz. 186; ebenso *Risthaus*, DStZ 2007, 802). ...

2. Keine verfassungsrechtlichen Bedenken

[17] Die beschränkte Abziehbarkeit der Altersvorsorgeaufwendungen ist verfassungsgemäß.

[18] a) Der erkennende Senat hat bereits in seinen die bis einschließlich dem Jahr 2004 geltende Rechtslage betreffenden Urteilen BFH v. 18.11.2009 – X R 9/07, BFH/NV 2010, 412, v. 18.11.2009 – X R 34/07, BFHE 227, 99 = BStBl. II 2010, 414, v. 18.11.2009 – X R 6/08, BFHE 227, 137 = BStBl. II 2010, 282, v. 18.11.2009 – X R 45/07, BFH/NV 2010, 421 sowie in ... BFH v. 9.12.2009 – X R 28/07, BFHE 227, 165 = BStBl. II 2010, 348 entschieden, dass die beschränkte Abziehbarkeit der Vorsorgeaufwendungen als Sonderausgaben in § 10 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a EStG sowohl in Gestalt der endgültigen Regelung des § 10 Abs. 3 S. 1 – 3 EStG als auch im Rahmen der Übergangsregelung in § 10 Abs. 3 S. 4 – 6 EStG verfassungskonform ist. Zur Vermeidung von Wiederholungen wird auf die Ausführungen in diesen Urteilen verwiesen.

[19] b) Nichts anderes gilt für die gleichermaßen beschränkte Abzugsfähigkeit von Aufwendungen für eine Basisrente i.S.d. § 10 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. b EStG. Der Gesetzgeber hat – entsprechend dem Sinn und Zweck der durch das Alterseinkünftegesetz eingeführten nachgelagerten Besteuerung der Leistungen der Basisversorgung – die grundsätzliche Entscheidung getroffen, nicht zwischen den einzelnen Rentenarten zu differenzieren und deshalb die neu geschaffene private kapitalgedeckte Rentenversicherung („Rürup-Rente“) unter der Voraussetzung, dass die Anwartschaft nicht vererblich, nicht übertragbar, nicht beleihbar, nicht veräußerbar und nicht kapitalisierbar ist, der Absicherung in Form von gesetzlicher Rentenversicherung, berufsständischen Versorgungseinrichtungen und landwirtschaftlichen Alterskassen (§ 10 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a EStG) gleichgestellt.

[20] c) Es ist unter verfassungsrechtlichen Gesichtspunkten auch nicht zu beanstanden, dass der Gesetzgeber entschieden hat, Personen, die nicht der gesetzlichen Rentenversicherungspflicht unterliegen und im Zusammenhang mit ihrer Berufstätigkeit aufgrund einer vertraglichen Vereinbarung ein Anwartschaftsrecht auf Altersversorgung erworben haben, generell in den Kreis der einer Kürzung unterliegenden Personen einzubeziehen (zweifelnd, aber ohne weitere Ausführungen *Dommermuth/Linden*, DB 2009, 2744; kritisch auch *Risthaus*, DStZ 2007, 802; *Heinicke*, DStR 2008, 2000). Entgegen der Auffassung des Kl. verstößt § 10 Abs. 3 S. 3 EStG nicht gegen den allgemeinen Gleichheitssatz aus Art. 3 Abs. 1 GG; eine Entscheidung des BVerfG nach Art. 100 Abs. 1 S. 1 GG i.V.m. § 80 Abs. 1 BVerfGG ist daher nicht einzuholen.

[21] aa) Der allgemeine Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1 GG gebietet dem Gesetzgeber, wesentlich Gleiches gleich und wesentlich Ungleiches ungleich zu behandeln (BVerfG v. 15.7.1998 – 1 BvR 1554/89, 1 BvR 963/94, 1 BvR 964/94, BVerfGE 98, 365). Er verbietet sowohl ungleiche Belastungen wie auch ungleiche Begünstigungen (vgl. BVerfG v. 11.10.1988 – 1 BvR 1239/85, BVerfGE 79, 1).

[22] Im Bereich des Steuerrechts begrenzt der allgemeine Gleichheitssatz die gesetzgeberische Gestaltungsfreiheit des Gesetzgebers in einer speziell diesem Regelungsgegenstand Rechnung tragenden Weise (BVerfG v. 9.12.2008 – 2 BvL 1/07, 2 BvL 2/07, 2 BvL 1/08, 2 BvL 2/08, BVerfGE 122, 210, BGBl. I 2008, 2888, m.w.N.). So hat der Gesetzgeber im Bereich des Steuerrechts bei der Auswahl des Steuergegenstandes und bei der Bestimmung des Steuersatzes einen weitreichenden Entscheidungsspielraum. Insoweit ist insbesondere für den Einkommensteuer-

gesetzgeber dessen weitgehende Befugnis zur Vereinfachung und Typisierung zu beachten. Gerade bei der Ordnung von Massenerscheinungen gehören Praktikabilität und Einfachheit des Rechts zu den notwendigen Voraussetzungen eines gleichheitsgerechten Gesetzesvollzugs (vgl. BVerfG v. 10.4.1997 – 2 BvL 77/92, BVerfGE 96, 1 = BStBl. II 1997, 518). Der Gesetzgeber darf sich grundsätzlich am Regelfall orientieren und ist nicht gehalten, allen Besonderheiten jeweils durch Sonderregelungen Rechnung zu tragen (BVerfG v. 12.10.2010 – 1 BvL 12/07, BVerfGE 127, 224 = GmbHR 2011, 203 m. Komm. *Roser*, m.w.N.). Die gesetzlichen Verallgemeinerungen müssen allerdings von einer möglichst breiten, alle betroffenen Gruppen und Regelungsgegenstände einschließenden Beobachtung ausgehen. Insbesondere darf der Gesetzgeber für eine gesetzliche Typisierung keinen atypischen Fall als Leitbild wählen, sondern muss realitätsgerecht den typischen Fall als Maßstab zugrunde legen (BVerfG v. 6.7.2010 – 2 BvL 13/09, BVerfGE 126, 268 = BFH/NV 2010, 1767, m.w.N.).

[23] bb) Nach diesen Maßstäben widerspricht die generelle Kürzung des Höchstbetrags für rentenversicherungsfreie Arbeitnehmer mit vertraglichen Anwartschaftsrechten auf Altersversorgung (§ 10 Abs. 3 S. 3 Nr. 1 EStG i.V.m. § 10c Abs. 3 Nr. 2 EStG) nicht Art. 3 Abs. 1 GG.

[24] (1) Durch das JStG 2008 hat der Gesetzgeber § 10c Abs. 3 Nr. 2 EStG auch mit dem Ziel geändert, der BFH-Rspr. zu begegnen, wonach die einem (beherrschenden) Gesellschafter-Geschäftsführer erteilte Pensionszusage dann nicht zur Folge hatte, dass dieser Steuerpflichtige zum Personenkreis dieser Norm gehörte, wenn der quotale Umfang seines Anspruchs auf betriebliche Altersvorsorge durch die Kapitalgesellschaft seine gesellschaftliche Beteiligungsquote nicht überstieg (vgl. *Kulosa* in Herrmann/Heuer/Raupach – HHR –, EStG/KStG, § 10 EStG Rz. 353, 354; *Risthaus*, DStZ 2007, 802; *Dommermuth/Linden*, DB 2009, 2744). Der Gesetzgeber hat deshalb, wie die Gesetzesbegründung (BT-Drucks. 16/6290, S. 54 f.) zeigt, den weitergehenden Zweck verfolgt, den Personenkreis des § 10c Abs. 3 Nr. 2 EStG neu zu bestimmen. Danach geht der Gesetzgeber im Wege einer – wenn auch grobmaschigen – Typisierung davon aus, dass ein nicht gesetzlich rentenversicherungspflichtiger Arbeitnehmer, der in irgendeiner Form einen von seinem Arbeitgeber vertraglich erteilten Anspruch auf betriebliche Altersvorsorge hat, nicht mehr in vollem Umfang unabhängig von einer solchen betrieblichen Altersvorsorge eigenständig für sein Alter vorsorgen muss. Der Gesetzgeber hat ihn daher dem Personenkreis des § 10c Abs. 3 Nr. 1 EStG gleichgestellt.

[25] (2) Als typischen Anwendungsfall hat der Gesetzgeber die Situation angenommen, dass die den betroffenen Personen zustehende Altersversorgung grundsätzlich nicht durch Beiträge i.S.d. § 10 Abs. 1 Nr. 2 EStG aufgebaut wird. Obwohl diese Arbeitnehmer keine Beiträge in ein in § 10 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a EStG aufgeführtes Alterssicherungssystem leisten, stehe ihnen dennoch aus ihrem Beschäftigungsverhältnis eine steuerunbelastet aufgebaute Altersvorsorge zu (BT-Drucks. 16/6290, S. 54).

[26] Der Gesetzgeber geht damit davon aus, dass eine einem rentenversicherungsfreien Arbeitnehmer erteilte betriebliche Altersversorgung regelmäßig nicht lediglich eine Zusatzversorgung darstellt, sondern hierdurch die Basisversorgung ersetzt wird.

[27] (3) Bei den von § 10c Abs. 3 Nr. 2 EStG erfassten Personen handelt es sich insbesondere um beherrschende Gesellschafter-Geschäftsführer, die über ihre beherrschende Stellung maßgeblichen Einfluss darauf nehmen können, ob und in welcher Höhe ihr Arbeitgeber (die von ihnen beherrschte GmbH) ihnen eine betriebliche Altersversorgung erteilt und welcher Durchführungsweg beschritten wird.

[28] Gewährt die GmbH ihrem beherrschenden Gesellschafter-Geschäftsführer eine Direkt- oder Unterstützungskassenzusage, wird zu seinen Gunsten eine steuerunbelastete Altersversorgung aufgebaut. Dass der betreffende Allein-Gesellschafter-Geschäftsführer bislang gleichwohl nicht unter die Kürzungsvorschrift fiel, basierte allein auf der vom XI. Senat des BFH unter Außerachtlassung des Trennungsprinzips begründeten Sichtweise, eine eigene Beitragsleistung liege auch dann vor, wenn die GmbH Beiträge für die Altersversorgung leiste und dies zur Folge habe, dass sich der ausschüttungsfähige Gewinn der Gesellschaft mindere (BFH v. 16.10.2002 – XI R 25/01, BFHE 200, 554 = BStBl. II 2004, 546 = GmbHR 2003, 244; v. 28.7.2004 – XI R 9/04, BFH/NV 2005, 196 = GmbHR 2005, 116; bei mehreren Gesellschafter-Geschäftsführern vgl. *Kulosa* in HHR, EStG/KStG, § 10 EStG Rz. 354). Der erkennende Senat hat sich dieser Rspr. im Grundsatz – wenn auch einschränkend – angeschlossen (zuletzt BFH v. 21.8.2013 – X R 41/10, BFH/NV 2014, 31 = GmbHR 2013, 1335). Wenn der Gesetzgeber diese (rechtsprechungsbedingte) Begünstigung rückgängig macht, kann nicht von einer generellen Benachteiligung dieser Personengruppe gesprochen werden.

[29] (4) Zwar stellt sich der Streitfall insofern anders dar, als der Kl. nicht über eine Direktzusage (Pensionszusage) verfügt, sondern mit seiner GmbH die Direktversicherung als Durchführungsweg gewählt hat. Dies hat zur Folge, dass er unmittelbar einen Anspruch gegen die Versorgungseinrichtung erwirbt und die von der GmbH entrichteten Beiträge deshalb bei ihm grundsätzlich zu Arbeitslohn führen (vgl. hierzu z.B. BFH v. 5.7.2012 – VI R 11/11, BFHE 238, 408 = BStBl. II 2013, 190; v. 5.7.2012 – VI R 10/11, BFH/NV 2013, 350), der vorliegend der Pauschalbesteuerung durch die GmbH unterworfen wurde. Damit wird im Streitfall – entgegen dem in der Gesetzesbegründung erwähnten Anwendungsfall – der Anspruch aus der betrieblichen Altersversorgung nicht steuerunbelastet aufgebaut. Dass der Kl. gleichwohl zum der Kürzung unterliegenden Personenkreis zählt, ist jedoch Folge der Typisierung des Gesetzgebers, der unabhängig vom Durchführungsweg bereits den Anspruch auf betriebliche Altersversorgung bei beherrschenden Gesellschafter-Geschäftsführern als schädlich ansieht. Der Kl. hat nicht behauptet, dass der Gesetzgeber von einem unzutreffenden Regel-/Ausnahmeverhältnis ausgegangen ist, mit anderen Worten den atypischen Fall als Leitbild angesehen hat. Dies ist für den Senat auch nicht erkennbar. Ob er innerhalb der Gruppe der rentenversicherungsfreien Arbeitnehmer mit vertraglichen Anwartschaftsrechten auf Altersversorgung Sonderregelungen für atypische Fälle – wie den des Kl. – schaffen oder es bei der generellen Kürzung des Höchstbetrags belassen wollte, oblag der Entscheidung des Gesetzgebers.

[30] (5) Von entscheidender Bedeutung ist dabei auch, dass es Personen wie beherrschende Gesellschafter-Geschäftsführer in der Hand haben, ihre Altersversorgung zu gestalten. Auf die Auswirkungen der Gesetzesänderung

konnten sie entsprechend reagieren und ihre Vorsorgesituation anpassen. Auch der Kl. hat dies getan und auf eine Beendigung der Direktversicherung im Jahr 2009 hingewirkt. Dass es im Streitjahr sowie im folgenden Veranlagungszeitraum (und damit vorübergehend) zu einer – gemessen an den Beiträgen für die Direktversicherung von im Streitfall 1.534 € – überproportionalen Kürzung der abziehbaren „Rürup-Beiträge" (im Streitfall 7.092 €) kam, ist auch deshalb hinzunehmen.

[31] d) Die in § 10 Abs. 3 S. 3 EStG angeordnete pauschale Kürzung des Höchstbetrags von 20.000 € bzw. 40.000 € um den fiktiven Gesamtbeitrag zur gesetzlichen Rentenversicherung bei Steuerpflichtigen, die – wie der Kl. – zum Personenkreis des § 10c Abs. 3 Nr. 2 EStG gehören, begegnet ebenfalls grundsätzlich keinen Bedenken.

[32] aa) Die pauschale Kürzung ist letztlich Folge des von dem Gesetzgeber angenommenen Leitbildes, die dem rentenversicherungsfreien Arbeitnehmer vertraglich gewährten Anwartschaftsrechte stellten keine Zusatzversorgung dar, sondern ersetzten die Basisversorgung. Insoweit ist es konsequent, über die sich an dem Bruttoarbeitslohn bzw. der jeweiligen Beitragsbemessungsgrenze orientierenden Kürzung in Höhe eines fiktiven Gesamtbeitrags zur gesetzlichen Rentenversicherung sicherzustellen, dass diese Arbeitnehmer Vorsorgeaufwendungen nicht in größerem Umfang abziehen können.

[33] bb) Sollte es angesichts der – durch die verhältnismäßig geringen Beiträge zu der Direktversicherung ausgelösten – pauschalen Kürzung des Höchstbetrags und der daraus folgenden Nichtabziehbarkeit eines nicht unwesentlichen Teils der Beiträge des Kl. zu der von ihm zum Aufbau einer Basisversorgung abgeschlossenen „Rürup-Versicherung" und der späteren Besteuerung der Leistungen in der Versorgungsphase zu einem Verstoß gegen das Verbot der doppelten Besteuerung kommen (was der Kl. nicht behauptet), ist dies in den Veranlagungszeiträumen der Versorgungsphase zu rügen, in denen die Altersbezüge der Besteuerung unterworfen werden (z.B. BFH v. 9.12.2009 – X R 28/07, BFHE 227, 165 = BStBl. II 2010, 348, unter B.II.3.e] bb]).

[34] e) Entgegen der Ansicht des Kl. war der Gesetzgeber auch unter Vertrauensgesichtspunkten nicht an der streitgegenständlichen Regelung gehindert, insbesondere genießt die allgemeine Erwartung auf den Fortbestand des geltenden Rechts keinen besonderen Vertrauensschutz. Auch hierzu hat das FG umfassend ausgeführt.

Umwandlung: Ansatz eines Sperrbetrags nach § 50c EStG beim sog. Doppelumwandlungsmodell – Vereinbarkeit mit EU-Recht

EStG 1990 i.d.F. des StandOG § 50c Abs. 1, Abs. 4, Abs. 7; EG Art. 56; UmwStG § 4 Abs. 4 u. 5

1. Kommt es im Rahmen einer konzerninternen Umstrukturierung zum Erwerb einer Beteiligung an einer inländischen GmbH I von der ausländischen Muttergesellschaft durch die inländische Tochterkapitalgesellschaft (GmbH II), wird durch diesen Erwerb ein sog. Sperrbetrag nach § 50c Abs. 1 EStG 1990 ausgelöst; wird die GmbH I sodann auf die GmbH II verschmolzen, setzt sich der Sperrbetrag – als mittelbarer Sperrbetrag – an den Anteilen der GmbH II fort.

2. Kommt es schließlich zu einer formwechselnden Umwandlung der GmbH II in eine GmbH & Co. KG, sind bei der Ermittlung des Übernahmegewinns/-verlusts sowohl der mittelbare als auch ein etwaiger unmittelbarer Sperrbetrag an den Anteilen der GmbH II zu berücksichtigen, der aus einem Anteilserwerb an der GmbH II durch eine weitere inländische Tochtergesellschaft von der ausländischen Muttergesellschaft herrührte. (Leitsätze der Redaktion)

BFH, Urt. v. 2.7.2014 – I R 57/12

▶ Aus den Gründen:

I.

[1] Streitig ist der Ansatz eines sog. Sperrbetrags nach § 50c EStG 1990 i.d.F. des *Gesetzes zur Verbesserung der steuerlichen Bedingungen zur Sicherung des Wirtschaftsstandorts Deutschland im Europäischen Binnenmarkt (Standortsicherungsgesetz)* v. 13.9.1993 (BGBl. I 1993, 1569 = BStBl. I 1993, 774) – EStG 1990 – im Streitjahr 1995 mit Folgewirkungen auf die weiteren Streitjahre 1996 bis 1998. Das Verfahren befindet sich im zweiten Rechtsgang. Es handelt sich um jenes Klageverfahren, das dem Vorabentscheidungsersuchen des Senats an den ... EuGH (BFH v. 23.1.2008 – I R 21/06, BFHE 220, 280 = GmbHR 2008, 603 m. Komm. *Roser*), dem anschließenden Urt. des EuGH v. 17.9.2009 – Rs. C-182/08 – Glaxo Wellcome, Slg. 2009, I-8591 sowie dem das Verfahren an die Vorinstanz zur weiteren Sachaufklärung zurückverweisenden Sen.Urt. v. 3.2.2010 – I R 21/06, BFHE 228, 259 = BStBl. II 2010, 692 = GmbHR 2010, 714 m. Komm. *Roser* zugrunde liegt.

[2] Dem letzteren Urteil ist der Sach- und Streitstand zu entnehmen. Darauf wird, um Wiederholungen zu vermeiden, Bezug genommen.

[3] Der Senat hat die Sache durch jenes Urteil an die Vorinstanz zurückverwiesen, weil die von dieser getroffenen Feststellungen nicht ausreichten, um eine abschließende Entscheidung über die Höhe der – in ihrem Anwendungsbereich aus unionsrechtlicher Sicht auf einen verhältnismäßigen Kern beschränkten und bei der Ermittlung des Übernahmeverlusts anzusetzenden – Sperrbeträge und die Höhe der Gewerbesteuer-Rückstellungen zu treffen. Auch auf die Gründe, die dem zugrunde liegen und die den Senat insoweit zur Zurückverweisung bewogen haben, wird auf das zitierte Urteil verwiesen.

[4] Im zweiten Rechtsgang hat das FG die Klägerin (Kl.in) aufgefordert, nachzuweisen, dass weder die Anschaffungskosten für die Anteile an der ... (W-GmbH) noch die der ... (GV-GmbH) für die Anteile an der Kl.in eine Abgeltung des Körperschaftsteuerguthabens an die ausländischen Anteilsverkäufer eingeschlossen haben oder dass dies nur in einem bestimmten, genau zu beziffernden Umfang der Fall war. Außerdem wurde ihr aufgegeben, die Zusammensetzung des Betriebsvermögens der W-GmbH zum Zeitpunkt des Erwerbs der Anteile sowie der ... (G-GmbH) und der ... (G/GW-GmbH) zum 29.6.1995 detailliert darzustellen. Dazu hat die Kl.in ausgeführt, zu dem relevanten Zeitpunkt sei bei der G-GmbH vom zuständigen FA nur sog. EK 0 festgestellt worden. Es sei also kein Körperschaftsteuerguthaben vorhanden gewesen, das im Fall einer Ausschüttung an die Anteilsinhaber hätte weitergeleitet werden können. Die Zielgruppe, die nach Erwerb durch den Konzern mit diesem habe zu-

sammengeführt werden sollen, sei global und nach einheitlichen objektiven Maßstäben bewertet worden. Steuerguthaben (gleich in welchem Staat) hätten hierbei keine Rolle gespielt. Die Steuern seien nicht einmal bei den Kosten erwähnt worden. Die allein entscheidende Rolle für die Kaufpreisfindung hätten die Zukunftsaussichten eines weltweit agierenden Konzerns gespielt. Die steuerlichen Erwägungen hätten sich auf die Gestaltung der neuen deutschen Konzerngruppe bezogen. Der Anfall von Ertragsteuern sei von ihren Beratern seinerzeit verneint, der Anfall von Grunderwerbsteuern hingegen für zumindest wahrscheinlich gehalten worden; der durchgeführte sog. Step-up sei vorgenommen worden, um die erworbenen Geschäftswerte abschreiben zu können. Darüber hinaus hat die Kl.in auf einen Feststellungsbescheid für die W-GmbH zum 29.6.1995 gemäß § 47 Abs. 1 KStG verwiesen.

[5] Das FG hat daraufhin der Klage stattgegeben und die Gewinne der Kl.in unter Abänderung des Feststellungsbescheids v. 6.11.2002 für die Streitjahre auf ./. ... DM (1995), + ... DM (1996), ... DM (1997) und ... DM (1998) festgestellt (FG München v. 25.5.2012 – 8 K 1509/10, EFG 2012, 1849). ...

II.

[9] Die Revision ist begründet und führt zur Aufhebung des angefochtenen Urteils und zur Klageabweisung (§ 126 Abs. 3 S. 1 Nr. 1 FGO). Das FG hat bei der Ermittlung des Übernahmeergebnisses zu Unrecht von dem Ansatz von Sperrbeträgen abgesehen; die vom FA in den Änderungsbescheiden festgestellten Einkünfte sind rechtsfehlerfrei ermittelt worden.

1. Berechnung des Übernahmegewinns/-verlusts und Minderung durch einen Sperrbetrag

[10] Der von der Kl.in im Zuge der Umwandlung erzielte Übernahmeverlust ist um einen Sperrbetrag i.S.d. § 50c EStG 1990 (in verschiedenen Teilbeträgen) zu mindern und beträgt 5.531.063 DM.

[11] a) Die Voraussetzungen für die Bildung eines Sperrbetrags gemäß § 50c Abs. 1 EStG 1990 waren im Augenblick des Erwerbs der 5 %igen Beteiligung an der GW-GmbH durch die GV-GmbH und der insgesamt 100 %igen Beteiligung an der W-GmbH durch die GW-GmbH erfüllt. Insbesondere liegt ein Erwerb von einem nichtanrechnungsberechtigten Anteilseigner vor. Auch dies folgt aus den Gründen ... in BFH v. 3.2.2010 – I R 21/06, BFHE 228, 259 = BStBl. II 2010, 692 = GmbHR 2010, 714 m. Komm. *Roser*.

[12] b) Der den Anteilen an der W-GmbH anhaftende Sperrbetrag ist im Zuge der Verschmelzung der W-GmbH auf die G/GW-GmbH nicht untergegangen. Eine Berücksichtigung des Sperrbetrags bei der Ermittlung des Übernahmeergebnisses der Kl.in folgt aus § 50c Abs. 7 EStG 1990. Dies folgt abermals aus den Gründen ... in BFH v. 3.2.2010 – I R 21/06, BFHE 228, 259 = BStBl. II 2010, 692 = GmbHR 2010, 714 m. Komm. *Roser*.

[13] c) Bei der Berechnung des Übernahmeverlusts war der Übernahmegewinn/-verlust im Streitfall so zu ermitteln, als seien Anteile an der übertragenden Körperschaft – hier: der GW-GmbH –, die zum inländischen Betriebsvermögen eines Gesellschafters der übernehmenden Personengesellschaft – hier: der GV-GmbH – gehören, zum Buchwert in das Betriebsvermögen der Personengesellschaft überführt worden. Dass die Berechnung des diese Anteile betreffenden Sperrbetrags (22.887.706 DM) den Maßgaben des § 50c Abs. 4 EStG 1990 entspricht, war unter den Beteiligten nicht im Streit.

2. Keine unionsrechtlichen Bedenken gegen die Minderung um einen Sperrbetrag

[14] Der Ansatz dieser Sperrbeträge steht mit unionsrechtlichen Anforderungen in Einklang.

[15] a) Wie ... EuGH v. 17.9.2009 – Rs. C-182/08 – Glaxo Wellcome, Slg. 2009, I-8591 entschieden hat, ist Art. 73b des Vertrags zur Gründung der Europäischen Gemeinschaft (bzw. später Art. 56 des Vertrags zur Gründung der Europäischen Gemeinschaft i.d.F. des Vertrags von Amsterdam zur Änderung des Vertrags über die Europäische Union, der Verträge zur Gründung der Europäischen Gemeinschaften und einiger damit zusammenhängender Rechtsakte – EG –, Amtsblatt der Europäischen Gemeinschaften 1997, Nr. C-340, 1, jetzt Art. 63 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union i.d.F. des Vertrags von Lissabon zur Änderung des Vertrags über die Europäische Union und des Vertrags zur Gründung der Europäischen Gemeinschaft – AEUV –, Amtsblatt der Europäischen Union 2008, Nr. C-115, 47) dahin auszulegen, dass er § 50c EStG 1990 nicht entgegensteht, soweit sich diese Regelung auf das beschränkt, was erforderlich ist, um die Ausgewogenheit der Aufteilung der Besteuerungsbefugnis zwischen den Mitgliedstaaten zu wahren und um rein künstliche, jeder wirtschaftlichen Realität bare Gestaltungen zu verhindern, die allein zu dem Zweck geschaffen wurden, ungerechtfertigt in den Genuss eines Steuervorteils zu kommen. Die Prüfung sei dem nationalen Gericht vorbehalten. Dieser Prüfungsauftrag lässt Raum für die der ständigen Spruchpraxis des erkennenden Senats entsprechende „geltungserhaltende Reduktion" einer nationalen Norm, um dem Anwendungsvorrang unionsrechtlichen Primärrechts (und damit hier der Kapitalverkehrsfreiheit gemäß Art. 56 EG, jetzt Art. 63 AEUV) vor nationalem Recht durch das „Hineinlesen" der vom EuGH verbindlich formulierten unionsrechtlichen Erfordernisse in die betroffene nationale Norm Rechnung zu tragen (vgl. z.B. BFH v. 10.1.2007 – I R 87/03, BFHE 216, 312 = BStBl. II 2008, 22; v. 9.8.2006 – I R 31/01, BFHE 214, 496 = BStBl. II 2007, 838 = GmbHR 2006, 1334 m. Komm. *Tromp*/*Nagler*; s. auch *Gosch*, DStR 2007, 1553 [1555]; *Gosch*, Ubg. 2009, 73 [77 f.], jeweils m.w.N.).

[16] b) Auf dieser Basis gilt nach den Vorgaben, die ... EuGH v. 17.9.2009 – Rs. C-182/08 – Glaxo Wellcome, Slg. 2009, I-8591 gegeben hat, im Einzelnen Folgendes:

[17] aa) Die Prüfung, ob die Beschränkungswirkung des § 50c EStG 1990 verhältnismäßig ausgestaltet ist, bezieht sich zunächst auf die Bemessung des Sperrbetrags. Indem der Sperrbetrag anhand der Anschaffungskosten der betreffenden Anteile errechnet und hierbei allein darauf abgestellt wird, dass der Kaufpreis den Nennbetrag der Anteile übersteigt, beruht er auf der (gesetzlichen) Vermutung, „dass jede Erhöhung des Verkaufspreises unweigerlich die Berücksichtigung der Steuergutschrift umfasst", obgleich „die nicht ausgeschütteten Gewinne und die Möglichkeit, in den Genuss einer mit den Anteilen zusammenhängenden Steuergutschrift zu kommen, nur ein Bestandteil des Verkaufspreises der Anteile" sein kann (EuGH v. 17.9.2009 – Rs. C-182/08 – Glaxo Wellcome, Slg. 2009, I-8591, dort Rz. 94 – 96).

[18] aaa) Die gesetzliche Regelung zur Ermittlung des Sperrbetrags in § 50c Abs. 4 S. 1 EStG 1990 belässt mit dem Hinweis auf den Unterschiedsbetrag zwischen den Anschaffungskosten und dem Nennbetrag der Anteile nach seinem Wortlaut keine Möglichkeit, einen solchen Unterschiedsbetrag daraufhin zu untersuchen, wodurch er veranlasst ist, und ihn ggf. aufzuspalten. Eine solche Differenzierung ist aber nach den unionsrechtlichen Vorgaben erforderlich, um die Verhältnismäßigkeit der Beschränkung zu wahren. Dem Erwerber der Anteile muss ermöglicht werden, nachzuweisen, dass der konkret gezahlte Kaufpreis eine besondere Vergütung des bereits bestehenden Körperschaftsteuerguthabens (bezogen auf bereits versteuerte Rücklagen, die bei einer Ausschüttung eine Körperschaftsteuerminderung bei der Körperschaft und eine Körperschaftsteueranrechnung beim Ausschüttungsempfänger zur Folge haben) nicht enthält.

[19] bbb) Dass der Sperrbetrag neben den im Kaufpreis mitbezahlten offenen Rücklagen auch die stillen Reserven der Kapitalgesellschaft erfasst, die im Augenblick der Anteilsübertragung vorhanden sind, birgt zwar die Gefahr, dass § 50c EStG 1990 insoweit über seinen Zweck – die Verhinderung der Körperschaftsteuer-Anrechnung „über die Grenze“ – hinausreicht. Denn über die Einbeziehung derjenigen stillen Reserven, die bisher im Inland nicht zu besteuern waren und daher auch keinen Körperschaftsteuer-Anrechnungsanspruch ausgelöst haben, werden „über“ den Sperrbetrag letztlich diese stillen Reserven (bzw. deren Ausschüttung, im Streitfall in Gestalt der Verringerung des Übernahmeverlusts) besteuert. Der Senat hat allerdings in ... BFH v. 3.2.2010 – I R 21/06, BFHE 228, 259 = BStBl. II 2010, 692 = GmbHR 2010, 714 m. Komm. *Roser* darauf hingewiesen, dass mit der Erfassung der stillen Reserven im Sperrbetrag nicht auf die Wertsteigerung der Anteile zugegriffen wird, die der Besteuerungsbefugnis des Sitzstaates des Anteilsveräußerers unterliegen. Vielmehr geht es um die (Einmal-)Besteuerung der im Inland erwirtschafteten stillen Reserven der juristischen Person, die ansonsten unter Berücksichtigung der Wirkungen der einkommensmindernden ausschüttungsbedingten Teilwertabschreibung beim Anteilserwerber – der zugleich Empfänger der Ausschüttung ist, welche wiederum als aus der Realisierung dieser stillen Reserven finanziert angesehen werden kann – gefährdet wäre. Damit wird dem Gesichtspunkt der ausgewogenen Aufteilung der Besteuerungsbefugnisse zwischen den Mitgliedstaaten, die der EuGH als Rechtfertigungsgrund einer Beschränkung anerkannt hat, entsprochen, soweit die im Sperrbetrag erfassten stillen Reserven als der deutschen Besteuerung unterliegend angesehen werden können.

[20] bb) Nach den weiteren Vorgaben ... in EuGH v. 17.9.2009 – Rs. C-182/08 – Glaxo Wellcome, Slg. 2009, I-8591 (dort Rz. 97 f.) kann in eine Prüfung, ob sich § 50c EStG 1990 auf das beschränkt, was erforderlich ist, um die Ausgewogenheit der Aufteilung der Besteuerungsbefugnis zwischen den Mitgliedstaaten zu wahren, gegebenenfalls auch die Wirkung weiterer Steuerarten einzubeziehen sein. Dazu hat der Senat in ... BFH v. 3.2.2010 – I R 21/06, BFHE 228, 259 = BStBl. II 2010, 692 = GmbHR 2010, 714 m. Komm. *Roser* darauf verwiesen, dass jedenfalls in der Situation des § 4 Abs. 5 UmwStG 1995 eine Ausschüttung zu Buchwerten erfolgt, so dass der Gesichtspunkt der Sicherstellung der (inländischen) Einmalbesteuerung nicht berührt ist. Im Übrigen wird die Gewerbesteuer nicht durch den Tatbestand ausgelöst, der die Rechtsfolge des § 50c EStG 1990 nach sich zieht; sie knüpft vielmehr nur an die Erhöhung der inländischen Bemessungsgrundlage an (§ 6 S. 1 i.V.m. § 7 GewStG 1991), so dass ihr – abweichend von der Rechtsansicht der Kl.in – insoweit kein eigenständiger Regelungszweck im hier streitigen Zusammenhang zukommt.

[21] cc) Wie der EuGH in ... EuGH v. 17.9.2009 – Rs. C-182/08 – Glaxo Wellcome, Slg. 2009, I-8591 sodann (dort in Rz. 99 f.) ausgeführt hat, kann dem Grundsatz der Verhältnismäßigkeit im Hinblick auf das Regelungsziel – die Verhinderung rein künstlicher, jeder wirtschaftlichen Realität barer Gestaltungen – nur dadurch entsprochen werden, dass es einem nationalen Gericht möglich ist, eine Einzelfallprüfung auf der Grundlage objektiver Elemente durchzuführen. Bezieht man diese Möglichkeit zur unionsrechtskonformen Ausgestaltung des § 50c EStG 1990 ein, muss das Unionsrecht der Anwendung der Sperrbeträge im Streitfall nicht entgegenstehen. Dabei kommt es in Betracht, bei der Prüfung beide rechtfertigenden Gesichtspunkte – die Notwendigkeit der Wahrung einer ausgewogenen Aufteilung der Besteuerungsbefugnis zwischen den Mitgliedstaaten ebenso wie die Notwendigkeit der Verhinderung einer Steuerumgehung – im Rahmen einer „Gesamtbetrachtung“ zu würdigen.

[22] c) Nach den Feststellungen des FG ist der Kl.in der ihr hiernach obliegende (s. insoweit ... BFH v. 3.2.2010 – I R 21/06, BFHE 228, 259 = BStBl. II 2010, 692 = GmbHR 2010, 714 m. Komm. *Roser*, dort Rz. 40) Nachweis nicht gelungen.

[23] aa) Soweit es um den Ansatz der Sperrbeträge „dem Grunde nach“ geht, fehlt eine solche Nachweismöglichkeit ohnehin. Denn insoweit hat der Senat aus der äußerst engen zeitlichen Abfolge der einzelnen Umstrukturierungsmaßnahmen (Anteilserwerb mit zeitnaher Aufwärtsverschmelzung und daran anknüpfender ausschüttungsgleicher Umwandlung) indiziell auf das planerische Ziel der Vermeidung der Einmalbesteuerung geschlossen. Damit ist typisierend ebenso wie einzelfallbezogen von einer „Künstlichkeit“ der Gestaltung auszugehen, ohne dass es noch einer weiteren Möglichkeit des „Gegenbeweises“ bedürfte, der der Kl.in einzuräumen wäre (s. auch *Roser*, GmbHR 2010, 721; *Gosch*, BFH/PR 2010, 252 [253]). Die Qualifizierung als „künstlich“ betrifft dabei nicht die Unternehmensumstrukturierung „als solche“, sondern nur die dadurch ausgelösten Steuerfolgen: Es wird ein „Steuervorteil“ durch „künstliche Konstruktion“ erlangt, der nach der Grundkonzeption den Anteilsverkäufern nicht zustehen würde, nämlich die Anrechnung der Körperschaftsteuer durch Verkauf des Anrechnungsguthabens, die Verhinderung einer Einmalbesteuerung im Inland als Gestaltungsanreiz. Dass der Konzern „das mit dem Doppelumwandlungsmodell erreichte Ergebnis bei nahezu gleicher steuerlicher Belastung auch auf anderem Wege“ hätte realisieren können, wie das FG festgehalten hat, ist in Anbetracht dessen nicht mehr entscheidungserheblich.

[24] bb) Soweit es um den Ansatz des Sperrbetrags „der Höhe nach“ geht, kann der Steuerpflichtige – und konnte auch die Kl.in – zwar den Gegenbeweis führen, dass missbräuchliche Wirkungen der „künstlichen“ Struktur nicht eingetreten sind, weil bei der Kaufpreisbemessung nicht die Steuereffekte der Vermeidung der Einmalbesteuerung oder der Realisierung des Anrechnungsguthabens im Vordergrund gestanden haben, vielmehr sonstige Vorteile des Erwerbers (Synergien, Konkurrenzsituation, Expansion

usf.) oder die Abgeltung im Ausland angesammelter stiller Reserven, die nicht als bis zum Verkauf erwirtschaftetes inländisches Besteuerungssubstrat anzusehen sind (zu dieser Differenzierung z.B. *Roser*, GmbHR 2010, 721; *Gosch*, BFH/PR 2010, 252 [253]; *Heger*, DB 2010, 989 [990]; *Frischmuth*, StuB 2010, 743 [746]). Etwaige missbräuchliche Wirkungen der „künstlichen Struktur" hätten sich dann im Kaufpreis nicht niedergeschlagen. An einem solchen Nachweis fehlt es jedoch. Die Feststellungen des FG gehen dahin, dass „mit dem Kaufpreis – neben den Aktiva – ganz überwiegend die stillen Reserven in den Betriebsvermögen der Zielgesellschaften vergütet wurden, Körperschaftsteuerguthaben hingegen – wenn überhaupt – nur in ganz geringem Umfang". Damit haben die Anschaffungskosten jedenfalls teilweise ein Anrechnungsguthaben abgegolten und es ist nicht (z.B. durch eine Unternehmensbewertung) nachgewiesen, dass die Differenz zwischen Anschaffungskosten (abzgl. Anrechnungsguthaben) und Nennwert ausschließlich im gerade beschriebenen Sinne „zukunftsbezogen" veranlasst ist.

3. Bildung von Gewerbesteuer-Rückstellungen

[25] Feststellungen des FG zur Höhe der Gewerbesteuer-Rückstellung waren auf der Grundlage der im zweiten Rechtsgang vom FG getroffenen Entscheidung entbehrlich. Das FG hat der Klage auf der Grundlage der bezifferten Anträge vollen Umfangs entsprochen; sie entsprechen damit der begehrten Einkünfteminderung (Fortfall der Sperrbeträge; Ansatz der Folge-Abschreibungen für Abnutzung nach Vornahme eines sog. Step-up) ohne zeitgleiche Korrektur der Gewerbesteuer-Rückstellungen, was bezogen auf jene Rückstellungen den Vorgaben ... in BFH v. 3.2.2010 – I R 21/06, BFHE 228, 259 = BStBl. II 2010, 692 = GmbHR 2010, 714 m. Komm. *Roser* entspricht.

4. Keine erneute Vorlage an den EuGH

[26] Zu einer abermaligen Vorlage an den EuGH (Art. 267 AEUV) besteht kein Anlass. ...

Außensteuer: Einkünftekorrektur bei Gewährung eines zinslosen Darlehens an eine belgische Tochtergesellschaft

AStG § 1 Abs. 1 u. 4; KStG § 8a Abs. 1 S. 1 Nr. 2; EG Art. 43

1. Die Gewährung eines unverzinslichen Gesellschafterdarlehens ist nur dann nicht Gegenstand einer „Geschäftsbeziehung" i.S.d. § 1 Abs. 1 AStG, wenn sie entweder nach den Vorschriften des für die Darlehensnehmerin maßgeblichen Gesellschaftsrechts als Zuführung von Eigenkapital anzusehen ist oder wenn sie der Zuführung von Eigenkapital in einer Weise nahesteht, die eine steuerrechtliche Gleichbehandlung mit jener gebietet.

2. Das im Ausgangspunkt einheitliche Rechtsgeschäft der Darlehensgewährung kann nach den steuerrechtlichen Maßgaben einer Qualifizierung als eigenkapitalersetzend zerlegt und für den Tatbestand des § 1 Abs. 1 AStG („Geschäftsbeziehung") einer unterschiedlichen Würdigung zugeführt werden.

3. Die hiernach in Betracht kommende Anwendung des § 1 Abs. 1 AStG ist nicht unionsrechtswidrig.

4. § 8a Abs. 1 S. 1 Nr. 2 KStG kann nicht als Bewertungsmaßstab für eine Korrektur nach Maßgabe eines fremdüblichen Entgelts herangezogen werden. (Leitsätze der Redaktion)

BFH, Urt. v. 25.6.2014 – I R 88/12

► Aus den Gründen:

I.

[1] Streitig ist der Ansatz einer Einkünftekorrektur gemäß § 1 Abs. 1 AStG i.d.F. des Streitjahres 2001 (AStG a.F.) im Zusammenhang mit der Gewährung eines zinslosen Darlehens an eine ausländische Tochtergesellschaft.

[2] Zum Vermögen der Klägerin (Kl.in), einer GmbH, gehörten im Streitjahr Beteiligungen an verschiedenen in- und ausländischen Gesellschaften. Unter anderem war sie alleinige Gesellschafterin der D (Land L, Westeuropa), einer Kapitalgesellschaft belgischen Rechts. Insoweit brachte die E-AG mit Einbringungsvertrag vom ... 1998 nach § 20 UmwStG 1995 mit Wirkung zum 1.1.1998 ihren gesamten ... -betrieb und die dazu gehörenden Beteiligungen an in- und ausländischen Gesellschaften in die Kl.in ein (Kapitalerhöhung gegen Sacheinlage), u.a. auch die Beteiligung an der D. Deren Nennkapital betrug zu diesem Zeitpunkt umgerechnet 61.973 €. Die D hielt weitere Beteiligungen; sie nahm die Aktivitäten der Unternehmensgruppe der Kl.in in L wahr.

[3] Zu den von der E-AG in die Kl.in eingebrachten Vermögensgegenständen gehörte auch eine unverzinsliche Darlehensforderung (Finanzierung eines Wirtschaftsgutes) gegen die D. Zum Einbringungsstichtag valutierte das Darlehen i.H.v. 29.014.285 DM (14.834.768,36 €), zu Beginn des Jahres 2001 i.H.v. 7.026.449 €. Zu diesem Zeitpunkt betrug das Eigenkapital der D unter Berücksichtigung von Gewinn- und Verlustvorträgen 44.610 €. Im Laufe des Jahres 2001 wurde das Darlehen im Rahmen einer Umschuldung vollständig getilgt; im Jahr 2003 veräußerte die D das mit den Darlehensmitteln angeschaffte Wirtschaftsgut.

[4] Das FA vertrat die Auffassung, die unentgeltliche Nutzungsüberlassung (Darlehen) sei eine nicht einlagefähige Vorteilsgewährung der Kl.in an ihre ausländische Tochtergesellschaft (D) und außerbilanziell nach § 1 Abs. 1 AStG a.F. durch eine entsprechende Hinzurechnung zu korrigieren. Zur Vermeidung einer nochmaligen Besteuerung der hinzugerechneten Beträge im Falle des nachträglichen Ausgleichs von korrigierten Einkommensminderungen seien die hinzugerechneten Beträge für eine spätere Gegenrechnung vorzumerken (Vormerkposten im Anhang zur Steuerbilanz). Die Darlehensforderung sei mit 4,5 % vom jeweiligen (Rest-)Darlehensbetrag zu verzinsen: 1.305.640 DM (1998), 794.700 DM (1999), 690.200 DM (2000) und 77.300 DM (2001).

[5] Auf dieser Grundlage ergingen zum Streitjahr entsprechende Änderungsbescheide (Körperschaftsteuer 2001 [Festsetzung von 0 €]; Feststellungen des verbleibenden Verlustvortrags zur Körperschaftsteuer und des vortragsfähigen Gewerbeverlusts jeweils auf den 31.12.2001). Die dagegen erhobene Klage hatte teilweise Erfolg (FG Schleswig-Holstein v. 29.11.2012 – 1 K 118/07, EFG 2013, 279): Das FG verminderte unter Abänderung der Feststellungsbescheide den Hinzurechnungsbetrag auf 46.600 DM. Im Übrigen hat es die Klage abgewiesen. ...

II.

[8] Die Revision ist begründet. Sie führt gemäß § 126 Abs. 3 S. 1 Nr. 2 FGO zur Aufhebung des erstinstanzlichen Urteils und zur Zurückverweisung der Sache an das FG. Die von diesem getroffenen tatsächlichen Feststellungen lassen eine abschließende Beurteilung der Feststellungsbescheide, die Gegenstand des Revisionsverfahrens sind, zur Höhe der Korrektur nicht zu.

1. Ansatz von Einkünften aus Geschäftsbeziehungen mit nahestehender Person

[9] Nach § 1 Abs. 1 AStG a.F. werden Einkünfte eines Steuerpflichtigen aus Geschäftsbeziehungen mit einer ihm nahestehenden Person so angesetzt, wie sie unter den zwischen unabhängigen Dritten vereinbarten Bedingungen angefallen wären, wenn sie dadurch gemindert sind, dass er im Rahmen solcher Geschäftsbeziehungen zum Ausland Bedingungen vereinbart, die von denen abweichen, die voneinander unabhängige Dritte unter gleichen oder ähnlichen Verhältnissen vereinbart hätten.

2. Darlehenshingabe als teilweise Geschäftsbeziehung im Sinne des Außensteuergesetzes

[10] Die Darlehenshingabe ist zu einem Teil als Geschäftsbeziehung i.S.d. § 1 Abs. 1 u. 4 AStG a.F. (zwischen der Kl.in und der von ihr beherrschten Tochtergesellschaft) zu qualifizieren.

[11] a) Die von § 1 Abs. 1 AStG a.F. angeordnete Berichtigung der Einkünfte hängt davon ab, dass es um ein Verhältnis zwischen einem Steuerpflichtigen und einer ihm nahe stehenden Person geht, das als „Geschäftsbeziehung" qualifiziert werden kann (BFH v. 29.11.2000 – I R 85/99, BFHE 194, 53 = BStBl. II 2002, 720; v. 23.6.2010 – I R 37/09, BFHE 230, 156 = BStBl. II 2010, 895). Eine „Geschäftsbeziehung" in diesem Sinne liegt gemäß § 1 Abs. 4 AStG a.F. vor, wenn die den Einkünften zugrunde liegende Beziehung entweder beim Steuerpflichtigen oder bei der nahe stehenden Person Teil einer Tätigkeit ist, auf die die §§ 13, 15, 18 oder 21 EStG anzuwenden sind oder wären, wenn die Tätigkeit im Inland vorgenommen worden wäre.

[12] b) Der Senat hat zu der im Jahr 1985 geltenden Rechtslage entschieden, dass die Garantieerklärung einer Konzern-Obergesellschaft zugunsten eines anderen konzernangehörigen Unternehmens nicht im Rahmen einer Geschäftsbeziehung zwischen den beiden Unternehmen abgegeben wird, wenn die begünstigte Gesellschaft mangels ausreichender Eigenkapitalausstattung ohne sie ihre konzerninterne Funktion nicht erfüllen könnte (BFH v. 29.11.2000 – I R 85/99, BFHE 194, 53 = BStBl. II 2002, 720). Er hat ferner entschieden, dass diese Beurteilung gleichermaßen für diejenige Fassung des Außensteuergesetzes gilt, die durch das *Steueränderungsgesetz 1992* v. 25.2.1992 (BGBl. I 1992, 297 = BStBl. I 1992, 146) geschaffen worden ist und seit dem 1.1.1992 gilt (BFH v. 27.8.2008 – I R 28/07, BFH/NV 2009, 123). Die insoweit maßgebliche Gesetzesfassung ist erst durch das *Gesetz zum Abbau von Steuervergünstigungen und Ausnahmeregelungen (Steuervergünstigungsabbaugesetz)* v. 16.5.2003 (BGBl. I 2003, 660 = BStBl. I 2003, 321) erneut geändert worden, und zwar mit erstmaliger Wirkung zum Veranlagungszeitraum 2003 (§ 21 Abs. 11 S. 1 AStG i.d.F. des *Steuervergünstigungsabbaugesetzes*). Sie gilt daher in ihrer ursprünglichen Form u.a. im Hinblick auf das Streitjahr.

[13] c) Die genannte Rspr. besagt indessen nicht, dass nach der hier maßgeblichen Rechtslage die Gewährung eines unverzinslichen Gesellschafterdarlehens in keinem Fall die Rechtsfolge des § 1 Abs. 1 AStG a.F. auslösen könne. Vielmehr ist sie nur dann nicht Gegenstand einer „Geschäftsbeziehung", wenn sie entweder nach den Vorschriften des für die Darlehensnehmerin maßgeblichen Gesellschaftsrechts als Zuführung von Eigenkapital anzusehen ist (BFH v. 30.5.1990 – I R 97/88, BFHE 160, 567 = BStBl. II 1990, 875 = GmbHR 1991, 45 [LS]) oder wenn sie der Zuführung von Eigenkapital in einer Weise nahe steht, die eine steuerrechtliche Gleichbehandlung mit jener gebietet (BFH v. 27.8.2008 – I R 28/07, BFH/NV 2009, 123). Letzteres ist insbesondere dann der Fall, wenn die Darlehensgewährung eine unzureichende Eigenkapitalausstattung der Kapitalgesellschaft ausgleicht und eine notwendige Bedingung dafür ist, dass diese Gesellschaft die ihr zugedachte wirtschaftliche Funktion erfüllen kann (BFH v. 29.11.2000 – I R 85/99, BFHE 194, 53 = BStBl. II 2002, 720; v. 27.8.2008 – I R 28/07, BFH/NV 2009, 123; v. 29.4.2009 – I R 26/08, BFH/NV 2009, 1648; v. 23.6.2010 – I R 37/09, BFHE 230, 156 = BStBl. II 2010, 895). Fehlt es an diesen qualifizierenden Voraussetzungen, ist im Zusammenhang mit unverzinslichen Gesellschafterdarlehen für eine Korrektur von Einkünften gemäß § 1 Abs. 1 AStG a.F. Raum.

[14] d) Das FG ist nach diesen Maßgaben im Wege einer Gesamtwürdigung des Gesellschaftsvertrags und des Darlehensvertrags und der im Zeitpunkt des Abschlusses dieser Verträge vorliegenden Umstände (BFH v. 4.11.1997 – VIII R 18/94, BFHE 184, 374 = BStBl. II 1999, 344 = GmbHR 1998, 198) zu dem Schluss gekommen, dass sich das Darlehen teilweise – bezogen auf das Streitjahr 2001 mit einem Anteil von 35 % des zum Beginn des Jahres bestehenden Restdarlehens – als eigenkapitalersetzend darstellte. In dem Umfang, in dem die prognostizierten Erträge nicht ausreichen würden, um ein fremdüblich verzinstes Darlehen zu bedienen, sei die Gewährung des zinslosen Darlehens nicht innerhalb einer Geschäftsbeziehung i.S.d. § 1 Abs. 1 u. 4 AStG a.F. erfolgt. Diese Würdigung, die mit der Revision ausdrücklich nicht angegriffen wird, ist nachvollziehbar und für das Revisionsverfahren bindend (§ 118 Abs. 2 FGO). Es bestehen insbesondere auch keine Zweifel daran, dass es möglich ist, das im Ausgangspunkt einheitliche Rechtsgeschäft der Darlehensgewährung nach den steuerrechtlichen Maßgaben einer Qualifizierung als eigenkapitalersetzend zu zerlegen und für den Tatbestand des § 1 Abs. 1 AStG a.F. („Geschäftsbeziehung") einer unterschiedlichen Würdigung zuzuführen (zweifelnd *Puls*, IStR 2013, 704 [706 f.]).

3. Zum Ansatz einer Einkünftekorrektur

[15] Liegt daher im Umfang von 65 % des (Rest-)Darlehensbetrags eine „Geschäftsbeziehung" i.S.d. § 1 Abs. 4 AStG a.F. vor, kommt eine Einkünftekorrektur insoweit in Betracht, als die Darlehensbedingungen von denen abweichen, die voneinander unabhängige Dritte unter gleichen oder ähnlichen Verhältnissen vereinbart hätten. Für eine entsprechende Bemessung der Korrektur fehlen tatsächliche Feststellungen des FG, die nachzuholen sind.

[16] a) Das FG hat eine Einkünftekorrektur durch Hinzurechnung fiktiver Zinsen in einem Umfang befürwortet, den es den Maßgaben des § 8a Abs. 1 S. 1 Nr. 2 KStG 1999

entnommen hat. Nach dieser Regelung sei es als verkehrsüblich anzusehen, dass Eigenkapital und Gesellschafterfremdkapital (zumindest) im Verhältnis „zwei zu drei" zueinander stünden, so dass Vergütungen für Gesellschafterfremdkapital maximal für einen Betrag in Höhe von 60 % der Summe aus Eigenkapital und Gesellschafterfremdkapital anfielen. Auf dieser Grundlage könne es nicht als missbräuchlich angesehen werden, wenn für Gesellschafterfremdkapital, welches 60 % der Summe aus Gesellschafterfremdkapital und Eigenkapital überschreite, keine Vergütung vereinbart werde. Jenem Kapitalbetrag komme (ebenfalls) eine eigenkapitalähnliche Funktion zu. Insoweit liege (typisierend) ein wirtschaftlicher Grund für eine unentgeltliche Darlehensgewährung vor, so dass sich die Korrektur auf den Ausgangsbetrag von 60 % der Summe aus Darlehen und Eigenkapital – unter Anwendung eines Zinssatzes von 4,5 % – beschränke.

[17] b) Dem ist nicht zu folgen. § 8a Abs. 1 S. 1 Nr. 2 KStG 1999 kann nicht als Bewertungsmaßstab für eine Korrektur nach Maßgabe eines fremdüblichen Entgelts herangezogen werden (so im Ergebnis auch *Hruschka*, ISR 2013, 123 [124]; wohl auch *Nolden/Bollermann*, IWB 2013, 649 [655]). § 8a KStG 1999 bezieht sich auf (tatsächlich vereinbarte und als Aufwand angefallene) Vergütungen für Gesellschafter-Fremdkapital, soweit jenes Kapital gemessen am anteiligen Eigenkapital des Anteilseigners nach einer typisierenden Bemessung zu hoch und verkehrsunüblich ist, und löst (vorbehaltlich eines sog. Fremderhaltnachweises) einen Ansatz einer verdeckten Gewinnausschüttung bei der Darlehensnehmerin aus. Eine auf die konkrete Geschäftsbeziehung zwischen der Kl.in und ihrer Tochtergesellschaft abzielende Bemessung einer fremdvergleichsgerechten Verzinsung liegt darin aber nicht. Das FG hatte insoweit in seinem Urteil schon selbst eingeräumt, dass die Ertragskraft der Darlehensnehmerin eine Abweichung von dem typisierten Maßstab einer verkehrsunüblichen Fremdfinanzierung rechtfertigen könne, diesem Aspekt im Streitfall aber keine Bedeutung beigemessen.

[18] c) Die Ermittlung bzw. Bemessung eines nach den Maßgaben des § 1 Abs. 1 u. 3 AStG a.F. fremdvergleichsgerechten „Preises" für die Darlehensgewährung obliegt dem FG. Tatrichterliche Feststellungen, die z.B. als Grundlage für eine im Bereich von Finanzierungsleistungen mögliche Preisvergleichsmethode (s. *Schaumburg*, Internationales Steuerrecht, 3. Aufl., Rz. 18.174, m.w.N.; s. auch *Nolden/Bollermann*, IWB 2013, 649 [653 f.]; *Bogenschütz*, Ubg. 2014, 155) herangezogen werden könnten, liegen nicht vor. Es ist entgegen der Einschätzung der Revision auch nicht zweifelsfrei, dass den Feststellungen des FG (zu 4. der Gründe des angefochtenen Urteils) die abschließende Würdigung zugrunde liegt, ein Zinssatz von 4,5 % sei im konkreten Fall und bezogen auf die in den Gründen (zu 3.) ermittelte Bemessungsgrundlage fremdvergleichsgerecht.

4. Keine Unionsrechtswidrigkeit

[19] Die hiernach in Betracht kommende Anwendung des § 1 Abs. 1 AStG a.F. ist nicht unionsrechtswidrig: Denn die belastende Wirkung der Rechtsnorm beschränkt sich im Streitfall darauf, dem Umstand einer unentgeltlichen Darlehensgewährung der Muttergesellschaft an die Tochtergesellschaft durch Ansatz eines fremdvergleichsgerechten Leistungsentgelts Rechnung zu tragen.

[20] a) Der Entscheidung des ... EuGH zu einer im belgischen Recht vorgesehenen Einkünftekorrektur (EuGH v. 21.1.2010 – Rs. C-311/08 – SGI, Slg. 2010, I-487) entnimmt der Senat, dass eine solche Regelung mit der Niederlassungsfreiheit gemäß Art. 43 des *Vertrags zur Gründung der Europäischen Gemeinschaft i.d.F. des Vertrags von Amsterdam vom 2. Oktober 1997 zur Änderung des Vertrags über die Europäische Union, der Verträge zur Gründung der Europäischen Gemeinschaften und einiger damit zusammenhängender Rechtsakte* (Amtsblatt der Europäischen Gemeinschaften 1997, Nr. C-340, 1, nunmehr Art. 49 des *Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union i.d.F. des Vertrags von Lissabon zur Änderung des Vertrags über die Europäische Union und des Vertrags zur Gründung der Europäischen Gemeinschaft* (Amtsblatt der Europäischen Union, 2008, Nr. C-115, 47) – AEUV –, vereinbar sein kann, da sie zur Wahrung einer ausgewogenen Aufteilung der Besteuerungsbefugnis zwischen den Mitgliedstaaten und der Notwendigkeit der Verhinderung einer Steuerumgehung gerechtfertigt sein kann. Sie ist aber nur dann verhältnismäßig, wenn die Regelung eine Prüfung objektiver und nachprüfbarer Umstände vorsieht, damit festgestellt werden kann, ob ein geschäftlicher Vorgang eine rein künstliche Konstruktion zu steuerlichen Zwecken darstellt. Dabei muss in jedem Fall, in dem der Verdacht besteht, dass ein geschäftlicher Vorgang über das hinausgeht, was die betreffenden Gesellschaften unter Bedingungen des freien Wettbewerbs vereinbart hätten, dem Steuerpflichtigen, ohne ihn übermäßigen Verwaltungszwängen zu unterwerfen, die Möglichkeit eingeräumt werden, Beweise für etwaige wirtschaftliche Gründe für den Abschluss dieses Geschäfts beizubringen. Darüber hinaus muss sich, wenn die Prüfung solcher Umstände zu dem Ergebnis führt, dass der in Rede stehende geschäftliche Vorgang über das hinausgeht, was die betreffenden Gesellschaften unter Bedingungen des freien Wettbewerbs vereinbart hätten, die steuerliche Berichtigung auf den Teil beschränken, der über das hinausgeht, was ohne die gegenseitige Verflechtung dieser Gesellschaften vereinbart worden wäre.

[21] b) Ob § 1 AStG a.F. diesen Maßgaben vollen Umfangs entspricht, ist im Streitfall nicht zu entscheiden. Jedenfalls eine Korrektur einer unentgeltlichen Darlehensgewährung auf der Grundlage des (allgemeinen) Fremdvergleichs, der zwar den Einfluss der wirtschaftlichen Verflechtung zwischen den Geschäftspartnern auf die Preisbildung ausschließt, nicht aber sachbezogene wirtschaftliche Gründe der Parteien (s. zu einer unentgeltlichen Darlehensgewährung im Interesse des Darlehensgebers ... BFH v. 23.6.2010 – I R 37/09, BFHE 230, 156 = BStBl. II 2010, 895; s. auch – u.U. allerdings darüber hinaus gehend – zum Einfluss von evtl. vorhandenen weiteren Geschäftsbeziehungen zwischen den Vertragspartnern auf die Fremdüblichkeit der vereinbarten Bedingungen des Darlehensvertrags das Schr. des BMF v. 29.3.2011 – IV B 5 - S 1341/09/10004 – DOK 2011/0203248, BStBl. I 2011, 277 = GmbHR 2011, 500, Tz. 4.1), ist als Maßnahme zur Wahrung einer ausgewogenen Aufteilung der Besteuerungsrechte geeignet und jedenfalls nicht unverhältnismäßig (so im Ergebnis auch *Hruschka*, ISR 2013, 123 [124]; wohl auch *Nientimp*, ISR 2013, 122 [123]; *Ditz* in Schönfeld/Ditz, DBA, Art. 9 Rz. 17; *Ditz* in Wassermeyer/Baumhoff, Verrechnungspreise international verbundener Unternehmen, 2014, Rz. 6.501; *Scheipers/Linn*, IStR 2010, 469 [473 f.]; *Nolden/Bollermann*, IWB 2013, 649 [652 ff.];

Greinert/Weigert, DB 2013, 2524 [2526 f.]; a.A. wohl *Puls*, IStR 2013, 704 [707]). Für diese Frage besteht kein weiter gehender Klärungsbedarf durch eine Vorlage an den EuGH auf der Grundlage des Art. 267 AEUV (s. insoweit EuGH v. 6.10.1982 – Rs. 283/81 – C.I.L.F.I.T., Slg. 1982, 3415). ...

Umsatzsteuer: Überlassung eines dem Unternehmen zugeordneten PKW an einen Gesellschafter-Geschäftsführer zur privaten Nutzung

UStG § 1 Abs. 1 Nr. 1 S. 1, § 3 Abs. 9a Nr. 1, Abs. 12 S. 2, § 10 Abs. 2 S. 2, Abs. 4 S. 1 Nr. 2; EStG § 6 Abs. 1 Nr. 4 S. 2, § 8 Abs. 2 S. 3; FGO § 76 Abs. 1, § 96 Abs. 1 S. 1

1. Die PKW-Überlassung an einen Gesellschafter-Geschäftsführer zur privaten Nutzung unterliegt der Umsatzsteuer, wenn ein – im Einzelfall zu prüfender – Zusammenhang zwischen Nutzungsüberlassung und Arbeitsleistung im Sinne eines Entgelts besteht oder wenn die Voraussetzungen einer unentgeltlichen Wertabgabe (wie z.B. bei der PKW-Nutzung aufgrund eines Gesellschaftsverhältnisses) gegeben sind.

2. In beiden Fällen kann die Bemessungsgrundlage entsprechend den von der Finanzverwaltung getroffenen Vereinfachungsregelungen geschätzt werden; hierbei handelt es sich jeweils um eine einheitliche Schätzung, die der Unternehmer nur insgesamt oder gar nicht in Anspruch nehmen kann.

BFH, Urt. v. 5.6.2014 – XI R 2/12

► Aus den Gründen:

I.

[1] Die Klägerin (Kl.in), eine GmbH, betrieb während der Jahre 2004 bis 2006 (Streitjahre) ein Unternehmen, dessen Gegenstand u.a. die Verlegung von Kabeln und Leerrohren sowie der Straßenbau waren. Ihr Stammkapital hielt zu 90 % ihr Gesellschafter-Geschäftsführer.

[2] Dieser wohnte in den Streitjahren in X. Der Sitz und das eingerichtete Büro der Kl.in befanden sich in der Zeit vom 1.1.2003 bis zum 30.9.2004 in Y. Ab dem 1.10.2004 wurde für die Kl.in in Z ein Büro eingerichtet.

[3] Die Kl.in hatte dem Gesellschafter-Geschäftsführer im Arbeitsvertrag einen Anspruch auf ein Firmenfahrzeug (PKW) der Mittelklasse eingeräumt. Die Überlassung umfasste sowohl die Nutzung für dienstliche als auch für private Fahrten. Die Kl.in stellte dem Gesellschafter-Geschäftsführer in den Streitjahren nacheinander zwei ihrer PKW zur Verfügung, die dieser auch zu privaten Zwecken nutzte. Ein Fahrtenbuch wurde nicht geführt.

[4] Der lohnsteuerrechtlich als geldwerter Vorteil behandelte Betrag wurde monatlich als Lohnaufwand gebucht und der Lohnsteuer unterworfen. Im Rahmen der Lohnversteuerung wurde die Regelung des § 8 Abs. 2 S. 3 EStG nicht angewendet.

[5] Im Anschluss an eine bei der Kl.in durchgeführte Außenprüfung erhöhte das FA die Umsätze nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG in Höhe des Zuschlags nach § 8 Abs. 2 S. 3 EStG für Fahrten zwischen der Wohnung des Kl. in X und der Arbeitsstätte in Y bzw. in Z.

[6] Die gegen die entsprechenden Umsatzsteuer-Änderungsbescheide v. 8.1.2009 eingelegten Einsprüche wies das FA mit Einspruchsentscheidung v. 14.10.2009 als unbegründet zurück.

[7] Mit der Klage brachte die Kl.in vor, der Gesellschafter-Geschäftsführer habe die PKW nicht für Fahrten zwischen seiner Wohnung und der Niederlassung der Kl.in verwendet. Denn er habe bei den Montagearbeiten vor Ort mitgewirkt, indem er einer „Montagegruppe“ vorgestanden habe. Daher habe er für die Fahrten von seiner Wohnung zu dem Ort der jeweiligen Montagearbeiten gemeinsam mit anderen Arbeitnehmern der Kl.in einen Kleintransporter genutzt. Das Büro der Kl.in habe er mit dem Kleintransporter aufgesucht.

[8] Das FG wies die Klage ab. Könne ein dem Unternehmen zugeordneter PKW auch für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte genutzt werden, sei unabhängig von der tatsächlichen PKW-Nutzung für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte ein Zuschlag nach § 8 Abs. 2 S. 3 EStG zu berücksichtigen. Der Anscheinsbeweis, wonach ein für private Zwecke zur Verfügung gestellter Dienstwagen auch für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte genutzt werde, sei auch aufgrund des Ergebnisses einer in der mündlichen Verhandlung durchgeführten Vernehmung zweier Zeugen – des Bruders des Gesellschafter-Geschäftsführers sowie der Ehefrau des Gesellschafter-Geschäftsführers – nicht entkräftet worden (FG Rheinland-Pfalz v. 25.11.2010 – 6 K 2515/09). ...

[9] Mit der Revision rügt die Kl.in die Verletzung materiellen und formellen Rechts.

[10] Das FG habe § 8 Abs. 2 S. 3 EStG unzutreffend ausgelegt. Der nach dieser Vorschrift vorzunehmende Zuschlag hänge nach den Urt. des BFH v. 4.4.2008 – VI R 85/04, BFHE 221, 11 = BStBl. II 2008, 887 und v. 4.4.2008 – VI R 68/05, BFHE 221, 17 = BStBl. II 2008, 890 = GmbHR 2008, 944 und entgegen der Vorentscheidung davon ab, wie häufig ein PKW tatsächlich für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte verwendet worden sei. Da nach diesen Entscheidungen der Zuschlag nur dann in Betracht komme, wenn der PKW an mindestens 15 Tagen (vgl. z.B. BFH v. 4.4.2008 – VI R 85/04, BFHE 221, 11 = BStBl. II 2008, 887, unter II.2.b]) genutzt worden sei, die Beweisaufnahme jedoch ergeben habe, dass der Gesellschafter-Geschäftsführer die PKW sporadisch – weniger als einmal wöchentlich – für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte genutzt habe, sei von der Vornahme eines Zuschlags gänzlich Abstand zu nehmen. ...

II.

[15] Die Revision ist begründet. Sie führt zur Aufhebung der Vorentscheidung und zur Zurückverweisung der Sache zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung an das FG (§ 126 Abs. 3 S. 1 Nr. 2 FGO).

[16] Zu Unrecht ist das FG ohne weitere Feststellungen davon ausgegangen, dass die PKW-Überlassung als Entgelt i.S.d. § 1 Abs. 1 Nr. 1 S. 1 UStG der Umsatzsteuer zu unterwerfen sei, obwohl die PKW-Nutzung auch auf dem Gesellschafterverhältnis beruht haben kann. Auch halten seine Ausführungen zur Schätzung der Bemessungsgrundlage einer revisionsrechtlichen Überprüfung nicht stand.

1. Überlassung eines Pkw zur Privatnutzung

[17] Nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 S. 1 UStG unterliegen der Umsatzsteuer u.a. die sonstigen Leistungen, die ein Unterneh-

mer im Inland gegen Entgelt im Rahmen seines Unternehmens ausführt.

[18] Überlässt ein Arbeitgeber einem Gesellschafter-Geschäftsführer einen PKW zur privaten Nutzung, kann ein Teil der Arbeitsleistung des Gesellschafter-Geschäftsführers in seiner Eigenschaft als Geschäftsführer (Arbeitnehmer) Entgelt für diese Nutzungsüberlassung sein.

[19] a) Sachzuwendungen des Arbeitgebers an seine Arbeitnehmer – ohne ein dafür besonders berechnetes Entgelt – sind dann als entgeltlicher Umsatz i.S.v. § 1 Abs. 1 Nr. 1 S. 1 UStG zu beurteilen, wenn diese Leistung auf eine vereinbarte oder übliche (andere) Gegenleistung zielt. Diese kann in einem Anteil der Arbeitsleistung des Arbeitnehmers gesehen werden, der vom Barlohn nicht abgegolten wird (BFH v. 10.6.1999 – V R 87/98, BFHE 189, 196 = BStBl. II 1999, 580 = GmbHR 1999, 1002, unter II.1.a). Besteht ein unmittelbarer Zusammenhang zwischen Nutzungsüberlassung und Arbeitsleistung, handelt es sich um einen tauschähnlichen Umsatz (§ 3 Abs. 12 S. 2 UStG), bei dem ein Teil der Arbeitsleistung des Gesellschafter-Geschäftsführers Entgelt für die sonstige Leistung (der Nutzungsüberlassung des PKW) ist (vgl. BFH v. 12.5.2009 – V R 24/08, BFHE 226, 364 = BStBl. II 2010, 854, unter II.1., m.w.N.).

[20] b) Dementsprechend liegt in den Fällen der Überlassung eines dem Unternehmen zugeordneten PKW an einen Gesellschafter-Geschäftsführer ein unmittelbarer Zusammenhang zwischen Nutzungsüberlassung und Arbeitsleistung vor, wenn die Überlassung bei Würdigung der Umstände des Einzelfalls als (üblicher) Vergütungsbestandteil anzusehen ist (BFH v. 10.6.1999 – V R 87/98, BFHE 189, 196 = BStBl. II 1999, 580 = GmbHR 1999, 1002, unter II.1.b]; v. 31.7.2008 – V R 74/05, BFH/NV 2009, 226, unter II.2.c]; v. 12.5.2009 – V R 24/08, BFHE 226, 364 = BStBl. II 2010, 854, unter II.1.; v. 26.9.2000 – V B 7/00, BFH/NV 2001, 350, unter II.2.).

[21] c) Dagegen begründet es noch keinen unmittelbaren Zusammenhang im Sinne eines Entgelts zwischen der Nutzungsüberlassung und der Arbeitsleistung, dass die Überlassung eines dem Unternehmen zugeordneten PKW von dem Arbeitgeber an einen Gesellschafter-Geschäftsführer auf dem Dienstverhältnis beruht (BFH v. 10.6.1999 – V R 87/98, BFHE 189, 196 = BStBl. II 1999, 580 = GmbHR 1999, 1002, unter II.1.a]; v. 31.7.2008 – V R 74/05, BFH/NV 2009, 226, unter II.2.c]). Das Fehlen einer Entgeltzahlung kann auch nicht durch den Umstand aufgewogen werden, dass im Rahmen der Einkommensteuer die private Nutzung eines dem Unternehmen zugeordneten Gegenstandes als ein quantifizierbarer geldwerter Vorteil und somit in gewisser Weise als ein Teil der Vergütung angesehen wird, auf die der Begünstigte als Gegenleistung für die Zurverfügungstellung eines Gegenstandes verzichtet hat (vgl. EuGH v. 18.7.2013 – Rs. C-210/11 u. C-211/11 – Medicom und Maison Patrice Alard, HFR 2013, 853 = DStR 2013, 1604, Rz. 28).

2. Nichtunternehmerische Nutzung eines dem Unternehmens-PKW

[22] Einer sonstigen Leistung gegen Entgelt wird durch § 3 Abs. 9a Nr. 1 UStG gleichgestellt die Verwendung eines dem Unternehmen zugeordneten Gegenstands, der zum vollen oder teilweisen Vorsteuerabzug berechtigt hat, durch einen Unternehmer für Zwecke, die außerhalb des Unternehmens liegen, oder für den privaten Bedarf seines Personals, sofern keine Aufmerksamkeiten vorliegen.

[23] Die nichtunternehmerische Nutzung eines dem Unternehmen zugeordneten PKW ist unter den Voraussetzungen des § 3 Abs. 9a Nr. 1 UStG als unentgeltliche Wertabgabe der Besteuerung zu unterwerfen. Dies gilt insbesondere dann, wenn der Gesellschafter-Geschäftsführer einer GmbH einen dem Unternehmen zugeordneten PKW in seiner Eigenschaft als Gesellschafter zu privaten Zwecken nutzt, ohne dass er hierfür eine Gegenleistung erbringt (vgl. BFH v. 19.5.2010 – XI R 32/08, BFHE 230, 272 = BStBl. II 2010, 1079, Rz. 22; *Nieskens* in Rau/Dürrwächter, UStG, § 3 Rz. 1682; *Tehler* in Reiß/Kraeusel/Langer, UStG § 1 Rz. 401.10; OFD Frankfurt a. M. v. 23.4.2007 – S 7100 A - 68 - St 11, UR 2007, 864, Teil B, Rz. 1.; OFD Niedersachsen v. 22.8.2012 – S 7100 - 421 - St 172, USt-Kartei ND § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG S 7100 Karte 32, Rz. 2.).

3. Nachzuholende Feststellungen

[24] Die Vorentscheidung ist aufzuheben.

[25] Das FG ist ohne weitere Feststellungen davon ausgegangen, dass die streitbefangene PKW-Nutzung auf Grundlage des zwischen dem Gesellschafter-Geschäftsführer und der Kl.in bestehenden Arbeitsverhältnisses erfolgte. Die Sache ist nicht spruchreif; sie geht deshalb zur Nachholung der fehlenden Feststellungen an das FG zurück.

[26] a) Das FG hat keine Feststellungen dazu getroffen, ob und ggf. inwieweit die PKW-Überlassung an den Gesellschafter-Geschäftsführer als Gegenleistung für seine Arbeitsleistung als Geschäftsführer erfolgte oder ob und ggf. inwieweit der Gesellschafter-Geschäftsführer die PKW in seiner Eigenschaft als Gesellschafter nutzte.

[27] Im Rahmen der im zweiten Rechtsgang nachzuholenden Feststellungen wird das FG zu beachten haben, dass der Gesellschafter-Geschäftsführer nach dem Arbeitsvertrag lediglich die Gestellung eines PKW der Mittelklasse beanspruchen konnte, so dass die Überlassung eines PKW einer höheren Klasse auf dem Gesellschaftsverhältnis beruht haben kann.

[28] b) Sollten die vom FG nachzuholenden Feststellungen ergeben, dass der PKW-Überlassung ein Entgelt in Gestalt anteiliger Arbeitsleistung gegenüberstand, liegt ein tauschähnlicher Umsatz vor, bei dem der Wert jedes Umsatzes als Entgelt für den anderen Umsatz gilt (vgl. § 10 Abs. 2 S. 2 UStG). Dieser Wert kann anhand der Kosten bzw. Ausgaben (seit dem 1.7.2004, vgl. Art. 5 Nr. 7 Buchst. a, Art. 22 Abs. 3 des *Gesetzes zur Umsetzung von EU-Richtlinien in nationales Steuerrecht und zur Änderung weiterer Vorschriften* v. 9.12.2004, BGBl. I 2004, 3310) für die Überlassung des PKW geschätzt werden (vgl. BFH v. 6.6.1984 – V R 33/83, BFHE 141, 355 = BStBl. II 1984, 686, unter 2.b]; v. 10.6.1999 – V R 87/98, BFHE 189, 196 = BStBl. II 1999, 580 = GmbHR 1999, 1002, unter II.2.a]).

[29] c) Für den Fall, dass die PKW-Überlassung eine unentgeltliche Wertabgabe i.S.d. § 3 Abs. 9a Nr. 1 UStG ist, sind als Bemessungsgrundlage gemäß § 10 Abs. 4 S. 1 Nr. 2 UStG die Kosten bzw. Ausgaben (seit dem 1.7.2004) anzusetzen, soweit sie zum vollen oder teilweisen Vorsteuerabzug berechtigt haben. Soweit diese Kosten bzw.

Ausgaben (seit dem 1.7.2004) und der Umfang der privaten und unternehmerischen Fahrten nicht ermittelt werden können, sind sie zu schätzen (vgl. BFH v. 11.3.1999 – V R 78/98, BFHE 188, 160 = HFR 1999, 569, unter II.3.; v. 4.11.1999 – V R 35/99, BFH/NV 2000, 759, unter II.2.; v. 19.5.2010 – XI R 32/08, BFHE 230, 272 = BStBl. II 2010, 1079, Rz. 23, jeweils m.w.N.).

[30] d) Aus Vereinfachungsgründen kann die anzusetzende Bemessungsgrundlage nach Wahl des Unternehmers aufgrund entsprechender Verwaltungsvorschriften sowohl bei einem tauschähnlichen Umsatz i.S.d. § 3 Abs. 12 S. 2 UStG als auch bei einer unentgeltlichen Wertabgabe i.S.d. § 3 Abs. 9a Nr. 1 UStG nach lohnsteuerrechtlichen bzw. nach ertragsteuerrechtlichen Werten geschätzt werden.

[31] aa) In beiden Fällen besteht ein Interesse an der vereinfachten Ermittlung der Bemessungsgrundlage.

[32] Obwohl die im Einkommensteuerrecht maßgeblichen Werte grundsätzlich ungeeignet für die Ermittlung der umsatzsteuerrechtlich anzusetzenden Bemessungsgrundlage sind, ist es im Interesse einer erleichterten Ermittlung der Bemessungsgrundlage nicht zu beanstanden, wenn ein Unternehmer nach seiner Wahl von einer Vereinfachungsregelung der Finanzverwaltung Gebrauch macht (vgl. BFH v. 11.3.1999 – V R 78/98, BFHE 188, 160 = HFR 1999, 569, unter II.3.; v. 4.11.1999 – V R 35/99, BFH/NV 2000, 759, unter II.3.; v. 19.5.2010 – XI R 32/08, BFHE 230, 272 = BStBl. II 2010, 1079, Rz. 24, jeweils zur Nutzungsentnahme nach § 6 Abs. 1 Nr. 4 S. 2 EStG). Dabei ist die Vereinfachungsregelung eine einheitliche Schätzung, die von einem Unternehmer nur insgesamt oder gar nicht in Anspruch genommen werden kann (vgl. BFH v. 19.5.2010 – XI R 32/08, BFHE 230, 272 = BStBl. II 2010, 1079, Rz. 31, zur Nutzungsentnahme nach § 6 Abs. 1 Nr. 4 S. 2 EStG).

[33] bb) Erfolgt die PKW-Überlassung als Gegenleistung für geleistete Dienste des Geschäftsführers, ist es mithin im Rahmen der Schätzung hinzunehmen, wenn der Unternehmer zur Bestimmung der Bemessungsgrundlage gemäß den von der Finanzverwaltung getroffenen Vereinfachungsregelungen nach seiner Wahl lohnsteuerrechtliche Werte heranzieht (vgl. *Lippross*, Umsatzsteuer, 23. Aufl., S. 844 f.; *Stadie*, UStG, 2. Aufl., § 10 Rz. 86).

[34] Solche Vereinfachungsregelungen ergeben sich nunmehr aus dem Schreiben des BMF v. 5.6.2014 – IV D 2 - S 7300/07/10002 :001 – DOK 2014/0492152, BStBl. I 2014, 896, unter II.2.a), das in allen offenen Fällen anwendbar ist (vgl. BMF v. 5.6.2014 – IV D 2 - S 7300/07/10002 :001 – DOK 2014/0492152, BStBl. I 2014, 896, unter IV.), bzw. aus Abschn. 15.23. Abs. 11 S. 1 des Umsatzsteuer-Anwendungserlasses – UStAE – (vormals aus ... BMF v. 27.8.2004 – IV B 7 - S 7300 - 70/04, BStBl. I 2004, 864, Rz. 4.2.1.3). Danach wird es aus Vereinfachungsgründen nicht beanstandet, wenn für die umsatzsteuerrechtliche Bemessungsgrundlage von den lohnsteuerrechtlichen Werten ausgegangen wird.

[35] Das FG wird deshalb Feststellungen dazu nachzuholen haben, welche Werte bei der Lohnsteuer des Gesellschafter-Geschäftsführers angesetzt worden sind.

[36] cc) Soweit die Voraussetzungen des § 3 Abs. 9a Nr. 1 UStG vorliegen, wäre es nicht zu beanstanden, wenn der Unternehmer entsprechend der Vereinfachungsregelung ... in BMF v. 5.6.2014 – IV D 2 - S 7300/07/10002 :001 – DOK 2014/0492152, BStBl. I 2014, 896 (unter I.5.a] aa]) bzw. nach Abschn. 15.23. Abs. 5 S. 4 Nr. 1 Buchst. a UStAE (vormals BMF v. 27.8.2004 – IV B 7 - S 7300 - 70/04, BStBl. I 2004, 864, Rz. 2.1) von der sog. 1 %-Regelung des § 6 Abs. 1 Nr. 4 S. 2 EStG ausginge und von diesem Wert für die nicht mit Vorsteuern belasteten Kosten einen pauschalen Abschlag von 20 % vornehmen würde. Dann käme es auf den konkreten Umfang der Verwendung der PKW für Fahrten zwischen Wohnung und Unternehmensort nicht an, weil diese für die Bestimmung der Bemessungsgrundlage anhand der Vereinfachungsregelung nicht maßgeblich ist (vgl. BMF v. 5.6.2014 – IV D 2 - S 7300/07/10002 :001 – DOK 2014/0492152, BStBl. I 2014, 896, unter I.2.; Abschn. 15.23. Abs. 2 S. 2 UStAE; vormals BMF v. 27.8.2004 – IV B 7 - S 7300 - 70/04, BStBl. I 2004, 864, Tz 3.). ...

Anm. der Redaktion: S. auch das nachstehend abgedruckte Urt. des BFH v. 5.6.2014 – XI R 36/12.

Umsatzsteuer: PKW-Nutzung durch einen Unternehmer für Fahrten zwischen Wohnung und Betriebsstätte

UStG § 2 Abs. 2 Nr. 2, § 3 Abs. 9a Nr. 1; EStG § 4 Abs. 5 S. 1 Nr. 6b; Richtlinie 77/388/EWG Art. 6 Abs. 2 Buchst. a u. b; MwStSystRL Art. 26 Abs. 1 Buchst. a u. b

Die Verwendung eines dem Unternehmen zugeordneten PKW für Fahrten zwischen Wohnung und Betriebsstätte erfolgt nicht für Zwecke, die außerhalb des Unternehmens liegen, und ist mithin nicht als unentgeltliche Wertabgabe der Umsatzbesteuerung zu unterwerfen.

BFH, Urt. v. 5.6.2014 – XI R 36/12

► Aus den Gründen:

I.

[1] Der Kläger (Kl.) betrieb im Streitjahr 2004 ein Einzelunternehmen. Zugleich war er alleiniger Gesellschafter und Geschäftsführer einer GmbH, deren Sitz am Wohnsitz des Kl. in A lag und deren Niederlassung (Produktionsstätte) sich in einem anderen Ort (B) befand. Es bestand im Streitjahr unstreitig eine umsatzsteuerrechtliche Organschaft zwischen dem Kl. (als Organträger) und der GmbH (als Organgesellschaft). Nach dem mit der GmbH geschlossenen Geschäftsführeranstellungsvertrag hatte der Kläger Anspruch auf Benutzung eines der GmbH gehörenden PKW auch für private Zwecke.

[2] Das Wohnhaus in A, das der Kl. zusammen mit seiner Lebensgefährtin bewohnte und das in deren Eigentum stand, verfügte unterhalb eines Wintergartens über einen Kellerraum, der ausschließlich über eine im Garten liegende Außentreppe erreichbar war. Die GmbH nutzte den Kellerraum aufgrund vertraglicher Gestattung zur Unterbringung eines Serverschranks, in dem mehrere Festplatten montiert waren. Der Kl. überspielte regelmäßig betriebliche Daten zur Sicherung auf diese Festplatten.

[3] Im Anschluss an eine Lohnsteuer-Außenprüfung bei der GmbH vertrat das FA die Auffassung, bei dem beruflich genutzten Kellerraum handele es sich um ein häusliches Arbeitszimmer des Kl., so dass nicht – wie vom Kl. angenommen – Dienstreisen zwischen A und B, sondern vielmehr Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte ge-

geben seien. Das FA erfasste dementsprechend beim Kl. einen lohnsteuerpflichtigen geldwerten Vorteil und erließ einen entsprechend geänderten Einkommensteuerbescheid für das Streitjahr. Ferner unterwarf das FA in dem im vorliegenden Verfahren angefochtenen Umsatzsteuerbescheid für das Streitjahr v. 18.1.2006 die Fahrten des Kl. zwischen seinem Wohnsitz in A und der GmbH-Niederlassung in B als unentgeltliche Wertabgabe gemäß § 3 Abs. 9a Nr. 1 UStG der Umsatzsteuer. Den Einspruch des Kl. wies das FA mit Einspruchsentscheidung v. 12.9.2007 als unbegründet zurück.

[4] Zwischen den Beteiligten war in einem vor dem 1. Senat des FG geführten Klageverfahren wegen Einkommensteuer die Frage streitig, ob die Fahrten des Kl. zwischen A und B einkommensteuerrechtlich als Fahrten zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte anzusehen waren und ob hierfür ein geldwerter Vorteil anzusetzen war. Nachdem das FG diese Klage mit Urt. v. 19.1.2010 – 1 K 4306/07 E, EFG 2010, 1986 abgewiesen hatte, hob der BFH die Vorentscheidung auf und verwies die Sache zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung an das FG zurück (BFH v. 9.6.2011 – VI R 55/10, BFHE 234, 164 = BStBl. II 2012, 38). Danach war für die ertragsteuerrechtliche Beurteilung u.a. die Einordnung des Kellerraums als Betriebsstätte entscheidungserheblich, weshalb das FG auch weitere Feststellungen dazu zu treffen hatte, ob der Kellerraum in die häusliche Sphäre des Kl. eingebunden war (BFH v. 9.6.2011 – VI R 55/10, BFHE 234, 164 = BStBl. II 2012, 38, Rz. 17). Daraufhin hat auch der für das Verfahren wegen Umsatzsteuer zuständige 5. Senat des FG Beweis insbesondere durch Inaugenscheinnahme des Kellerraums erhoben.

[5] Das FG wies die Klage wegen Umsatzsteuer ab (FG Münster v. 20.9.2012 – 5 K 3605/08 U, EFG 2013, 88). Die Fahrten des Kl. zwischen seinem Wohnsitz in A und der Niederlassung der GmbH in B seien als unentgeltliche Wertabgabe zu erfassen. Dies folge aus dem Urt. des EuGH v. 16.10.1997 – Rs. C-258/95 – Fillibeck, Slg. 1997, I-5577 = UR 1998, 61. Hiernach sei die unentgeltliche Beförderung von Arbeitnehmern zwischen Wohnung und Arbeitsstätte durch den Arbeitgeber grundsätzlich dem privaten Bedarf der Arbeitnehmer und damit unternehmensfremden Zwecken zuzurechnen. Fahrten eines Unternehmers zwischen Wohnung und Arbeitsstätte seien nach denselben Kriterien zu beurteilen. Nicht ersichtlich sei, dass die vom Kl. in eigener Verantwortung zurückgelegten Fahrten ausnahmsweise unternehmerisch veranlasst gewesen seien. Mithin hätten die Fahrten privaten Zwecken gedient. Überdies sei der am Wohnsitz des Kl. befindliche Kellerraum – unter Zugrundelegung der in dem zur Einkommensteuer ergangenen Urt. in BFH v. 9.6.2011 – VI R 55/10, BFHE 234, 164 = BStBl. II 2012, 38 in Rz. 16 genannten Abgrenzungskriterien – keine Betriebsstätte der GmbH, sondern ein häusliches Arbeitszimmer gewesen. ...

II.

[11] Die Revision ist begründet. Das Urteil des FG ist aufzuheben und der Klage ist stattzugeben (§ 126 Abs. 3 S. 1 Nr. 1 FGO).

[12] Die streitbefangene PKW-Verwendung ist nicht als unentgeltliche Wertabgabe zu versteuern.

1. Rechtsgrundlage

[13] Nach § 3 Abs. 9a Nr. 1 UStG wird einer sonstigen Leistung gegen Entgelt gleichgestellt

> „die Verwendung eines dem Unternehmen zugeordneten Gegenstands, der zum vollen oder teilweisen Vorsteuerabzug berechtigt hat, durch einen Unternehmer für Zwecke, die außerhalb des Unternehmens liegen, oder für den privaten Bedarf seines Personals, sofern keine Aufmerksamkeiten vorliegen".

[14] Die Vorschrift beruht auf Art. 6 Abs. 2 Buchst. a der *Sechsten Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern (Richtlinie 77/388/EWG)*, dem seit dem 1.12007 Art. 26 Abs. 1 Buchst. a der *Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (MwStSystRL)* entspricht. Danach werden den Dienstleistungen gegen Entgelt gleichgestellt

> „die Verwendung eines dem Unternehmen zugeordneten Gegenstands für den privaten Bedarf des Steuerpflichtigen ... oder allgemein für unternehmensfremde Zwecke, wenn dieser Gegenstand zum vollen oder teilweisen Abzug der Mehrwertsteuer berechtigt hat".

2. Unentgeltliche Beförderung von Arbeitnehmern ...

[15] Nach der Rspr. des EuGH zu Art. 6 Abs. 2 der Richtlinie 77/388/EWG (seit dem 1.1.2007 Art. 26 Abs. 1 der MwStSystRL) dient eine unentgeltliche Beförderung von Arbeitnehmern von der Wohnung zur Arbeitsstätte und zurück mit einem betrieblichen PKW durch den Arbeitgeber grundsätzlich dem privaten Bedarf der Arbeitnehmer und damit unternehmensfremden Zwecken. Diese Bestimmung findet jedoch keine Anwendung, wenn die Erfordernisse des Unternehmens im Hinblick auf besondere Umstände – wie die Schwierigkeit, andere geeignete Verkehrsmittel zu benutzen, und wechselnde Arbeitsstätten – es gebieten, dass die Beförderung der Arbeitnehmer vom Arbeitgeber übernommen wird, da dann diese Leistung nicht zu unternehmensfremden Zwecken erbracht wird. Dies gilt auch für den Fall, dass der Arbeitgeber die Arbeitnehmer nicht in eigenen Fahrzeugen befördert, sondern einen seiner Arbeitnehmer mit der Beförderung in dessen Privatfahrzeug beauftragt (EuGH v. 16.10.1997 – Rs. C-258/95 – Fillibeck, Slg. 1997, I-5577 = UR 1998, 61, Leitsatz 2; vgl. auch EuGH v. 16.2.2012 – Rs. C-118/11 – Eon Aset Menidjmunt OOD, UR 2012, 230 = HFR 2012, 454, Rz. 51 f.; v. 18.7.2013 – Rs. C-124/12 – AES, UR 2014, 398 = HFR 2013, 958, Rz. 29).

3. ... dient unternehmensfremden Zwecken

[16] Der EuGH hat dies in ... EuGH v. 16.10.1997 – Rs. C-258/95 – Fillibeck, in Slg. 1997, I-5577, UR 1998, 61 wie folgt begründet: ... *[im Folgenden werden Rz. 25 – 33 der EuGH-Entscheidung wiedergegeben; vom Abdruck auch an dieser Stelle wurde abgesehen]*

4. Streitfall: Keine Anwendung dieser Rechtsprechung

[26] Der Auffassung des FG, diese Rspr. des EuGH sei auf die Fahrten eines Unternehmers von seinem Wohnort zum Unternehmen (Betriebsstätte) und zurück entsprechend anzuwenden (ebenso FG Niedersachsen v. 11.11.2004 – 5 K 445/00, EFG 2005, 490, unter 2.; FG München v. 27.11.2008 – 14 K 325/06, DStRE 2010, 44, unter II.; *Klenk* in Sölch/Ringleb, Umsatzsteuer, § 3 Rz. 630; *Mey-*

er, EFG 2013, 90 [91]; *Nieskens* in Rau/Dürrwächter, UStG, § 3 Rz. 1743; *Reiß*, Umsatzsteuerrecht 2012, S. 283; *Tehler* in Reiß/Kraeusel/Langer, UStG § 10 Rz. 342; *Tehler*, Umsatzsteuer- und Verkehrsteuer-Recht 2013, 95 [96]; *Wagner* in Sölch/Ringleb, Umsatzsteuer, § 10 Rz. 428; wohl auch *Englisch* in Tipke/Lang, Steuerrecht, 21. Aufl., § 17 Rz. 334), folgt der Senat nicht. Vielmehr sind diese Fahrten als unternehmerisch veranlasste Fahrten einzustufen (ebenso BMF v. 29.5.2000 – IV D 1 - S 7303b - 4/00, BStBl. I 2000, 819, Rz. 22; v. 5.6.2014 – IV D 2 - S 7300/07/10002 :001 – DOK 2014/0492152, BStBl. I 2014, 896, unter Rz. I.2.; Abschn. 15.6. Abs. 1 S. 4 u. Abschn. 15.23. Abs. 2 S. 2 des Umsatzsteuer-Anwendungserlasses; *Huschens*, SteuK 2013, 127; *Langer* in Reiß/Kraeusel/Langer, MwStSystRL Art. 24 bis 29 Rz. 17; *Lippross*, Umsatzsteuer, 23. Aufl., S. 349; *Obermair*, NWB Fach 7, 6867, 6875; *Rothenberger*, UStB 2013, 7 [8]; *Stadie* in Rau/Dürrwächter, UStG, § 15 Rz. 333 u. 987; *Stadie*, UR 2011, 256; offen lassend BFH v. 1.9.2010 – V R 6/10, BFH/NV 2011, 80, Rz. 18).

[27] a) Die Frage, ob ein Unternehmer einen dem Unternehmen zugeordneten Gegenstand i.S.d. § 3 Abs. 9a Nr. 1 UStG „für Zwecke, die außerhalb des Unternehmens liegen" oder i.S.d. Art. 6 Abs. 2 Buchst. a der Richtlinie 77/388/EWG (seit dem 1.1.2007 Art. 26 Abs. 1 Buchst. a der MwStSystRL) für seinen „privaten Bedarf" verwendet, beurteilt sich aus der Sicht des Unternehmens bzw. des Unternehmers (BFH v. 10.12.1992 – V R 3/88, BFHE 170, 277 = BStBl. II 1993, 380, unter II., Rz. 18; *Langer* in Reiß/Kraeusel/Langer, MwStSystRL Art. 24 bis 29, Rz. 17).

[28] b) Während ein Arbeitnehmer (arbeitsrechtlich) verpflichtet ist, während der vereinbarten Zeit an der Arbeitsstätte zu sein, sodass es grundsätzlich keinen unternehmerischen (betrieblichen) Grund gibt, den Arbeitnehmer vom Wohnort zum Unternehmen (Betrieb) und zurück zu befördern (vgl. in diesem Sinne EuGH v. 16.10.1997 – Rs. C-258/95 – Fillibeck, Slg. 1997, I-5577, UR 1998, 61, Rz. 26), gilt dies bei entsprechenden Fahrten des Unternehmers nicht (zutreffend *Obermair*, NWB Fach 7, 6867 [6875]; *Rothenberger*, UStB 2013, 7 [8]).

[29] Anders als ein Arbeitnehmer sucht ein Unternehmer seinen Betrieb auf, um dort unternehmerisch tätig zu sein. Es ist nicht ersichtlich, welchem privaten Bedarf diese Fahrten des Unternehmers dienen sollten (zutreffend *Stadie* in Rau/Dürrwächter, UStG, § 15 Rz. 333). Denn seine Fahrten zwischen Wohnort und Unternehmen (Betrieb) dienen der Ausführung von Umsätzen (*Rothenberger*, UStB 2013, 7 [8]) und werden grundsätzlich durch die „Erfordernisse des Unternehmens" (vgl. dazu EuGH v. 16.10.1997 – Rs. C-258/95 – Fillibeck, Slg. 1997, I-5577, UR 1998, 61, LS 2, Rz. 29 u. 33; ferner z.B. BFH v. 23.11.2000 – V R 49/00, BFHE 193, 170 = BStBl. II 2001, 266, unter II.1.; v. 29.1.2014 – XI R 4/12, BFHE 244, 131, BFH/NV 2014, 992, Orientierungssatz 1, Rz. 57 f., m.w.N.) gerechtfertigt (zutreffend *Obermair*, NWB Fach 7, 6867 [6875]; vgl. auch *Huschens*, SteuK 2013, 127). Zwischen diesen Fahrten und den vom Unternehmer ausgeführten Umsätzen besteht deshalb – anders als bei entsprechenden Fahrten eines Arbeitnehmers (vgl. EuGH v. 16.10.1997 – Rs. C-258/95 – Fillibeck, Slg. 1997, I-5577, UR 1998, 61, Rz. 27) – ein unmittelbarer Zusammenhang. Dass die Heimfahrten auch privaten Charakter haben, ist angesichts des klaren Überwiegens der unternehmerischen Verwendung unbeachtlich und ändert mithin an der Beurteilung von Fahrten eines Unternehmers zwischen Wohnung und Betriebsstätte als unternehmerischen Zwecken dienende Fahrten nichts.

[30] c) Soweit das FG zur Begründung seiner Auffassung ferner ausführt, die Abgrenzung, inwiefern Fahrten zwischen Wohnung und Betriebsstätte unternehmerischen Zwecken dienen, könne bei Fahrten von Unternehmern mit deren eigenen PKW nicht nach anderen Kriterien erfolgen als bei dem Transport von Arbeitnehmern, ist dies zwar zutreffend. Die Anwendung derselben Kriterien führt aber – wie dargelegt – zu unterschiedlichen Ergebnissen.

[31] d) Das vom FG zur (weiteren) Begründung in Bezug genommene Urt. des FG Niedersachsen v. 11.11.2004 – 5 K 445/00, EFG 2005, 490, unter 2. (vgl. dazu nachfolgend BFH v. 27.4.2006 – V R 1/05, BFH/NV 2006, 1503, nach Erledigung der Hauptsache im Revisionsverfahren aufgrund der Stattgabe des Klagebegehrens durch das FA) rechtfertigt keine andere Beurteilung.

[32] Die Argumentation des FG Niedersachsen v. 11.11.2004 – 5 K 445/00, EFG 2005, 490 – der sich ... FG München v. 27.11.2008 – 14 K 325/06, DStRE 2010, 44, unter II. angeschlossen hat – läuft im Kern darauf hinaus, dass, wenn die Beförderung von Arbeitnehmern zur Arbeitsstätte unter Art. 6 Abs. 2 Buchst. b der Richtlinie 77/388/EWG (seit dem 1.1.2007 Art. 26 Abs. 1 Buchst. b der MwStSystRL) falle, in Fällen der Nutzung eines dem Unternehmensvermögen zugeordneten PKW durch einen Unternehmer für Fahrten zwischen Wohnort und Unternehmen (Betriebsstätte) konsequenterweise die Voraussetzungen des Art. 6 Abs. 2 Buchst. a der Richtlinie 77/388/EWG (seit dem 1.1.2007 Art. 26 Abs. 1 Buchst. a der MwStSystRL) bejaht werden müssten.

[33] Eine derartige Sicht ist aber keineswegs zwingend und wird auch nicht durch den Neutralitätsgrundsatz gefordert (so zutreffend *Huschens*, SteuK 2013, 127). Vielmehr richtet sich nach dem jeweils zu beurteilenden Sachverhalt, ob die Voraussetzungen des Art. 6 Abs. 2 Buchst. a oder Buchst. b der Richtlinie 77/388/EWG (seit dem 1.1.2007 Art. 26 Abs. 1 Buchst. a oder Buchst. b der MwStSystRL) vorliegen.

[34] e) Die weitere Begründung des FG, bei den Fahrten des Kl. zwischen dem Wohnhaus in A und der betrieblichen Niederlassung in B handele es sich um Wege zwischen Wohnung und Arbeitsstätte, weil der Kellerraum keine Betriebsstätte, sondern ein häusliches Arbeitszimmer sei, greift ebenfalls nicht durch. Da die Fahrten – wie ausgeführt – maßgeblich der Ausführung von Umsätzen dienen, kommt es von vornherein nicht auf die räumlichen Begebenheiten am Wohnsitz eines Unternehmers und damit insbesondere nicht auf die vom FG im Streitfall ebenfalls für maßgeblich gehaltene Frage an, ob ein an dem Wohnsitz liegender Raum ein häusliches Arbeitszimmer i.S.d. § 4 Abs. 5 S. 1 Nr. 6b EStG ist.

5. Ergebnis

[35] Das Urteil des FG ist von anderen Grundsätzen ausgegangen und daher aufzuheben. Da die streitbefangene PKW-Nutzung aus vorgenannten Gründen keine Verwendung für unternehmensfremde Zwecke i.S.d. § 3 Abs. 9a Nr. 1 UStG ist, ist die Revision begründet und der Klage stattzugeben.

Anm. der Redaktion: S. auch das vorstehend abgedruckte Urt. des BFH v. 5.6.2014 – XI R 2/12.

Steuerrecht

Investitionszulage: Überschreitung der KMU-Schwelle durch verbundene Unternehmen

InvZulG 2005 § 2 Abs. 7 S. 1; KMU-Empfehlung der Europäischen Kommission 2003/361/EG vom 6. Mai 2003 Anhang Art. 3 Abs. 3 Unterabs. 1 u. 4

1. Die in § 2 Abs. 7 S. 1 InvZulG 2005 zugrunde liegende Definition der KMU ist europarechtlich zu interpretieren.

2. Eine gemeinsam handelnde Gruppe natürlicher Personen i.S.v. Art. 3 Abs. 3 Unterabs. 4 des Anhangs zur KMU-Empfehlung setzt weder eine vertragliche Beziehung noch eine Umgehungsabsicht voraus. Ob eine tatsächlich gemeinsam handelnde Gruppe vorliegt, ist anhand einer wirtschaftlichen Gesamtbetrachtung unter Berücksichtigung der im Einzelfall vorliegenden rechtlichen und wirtschaftlichen Beziehungen zu prüfen.

3. Die bei der Gewährung von Mitteln der Gemeinschaftsaufgabe „Verbesserung der regionalen Wirtschaftsstruktur" getroffene Entscheidung der Behandlung als KMU ist für die Entscheidung über die erhöhte Investitionszulage nach § 2 Abs. 7 InvZulG 2005 nicht bindend.

BFH, Urt. v. 3.7.2014 – III R 30/11

► Aus den Gründen:

I.

[1] Im Revisionsverfahren ist die Frage streitig, ob die Klägerin (Kl.in) zusammen mit der X-GmbH als „verbundene Unternehmen" i.S.d. KMU-Empfehlung eine wirtschaftliche Einheit bildet und die Schwellenwerte wegen der dann vorzunehmenden Zusammenrechnung überschritten sind, mit der Folge, dass nur ein Anspruch auf eine Investitionszulage i.H.d. Grundzulage von 12,5 % nach § 2 Abs. 6 S. 1 Nr. 1 InvZulG 2005 besteht.

[2] Die Kl.in, eine GmbH, stellt Platten, Folien, Schläuche und Profile aus Kunststoff her. Gesellschafter sind A mit einem Gesellschaftsanteil i.H.v. 24,8 %, seine Ehefrau B mit 62,8 % sowie C mit 12,4 %. Geschäftsführer der Kl.in mit Einzelvertretungsberechtigung sind A und C. A ist zusammen mit seiner Mutter D zudem zu gleichen Teilen Gesellschafter der X-GmbH. Einzelvertretungsberechtigte Geschäftsführer der X-GmbH sind wiederum A und C.

[3] In ihrer Anfangsphase wurde die Kl.in durch Bürgschaften der X-GmbH unterstützt. Des Weiteren schloss die Kl.in bei ihrer Gründung für die Dauer der Finanzierungen, mindestens aber für fünf Jahre mit Verlängerungsoption, einen „Geschäftsbesorgungsvertrag" mit der X-GmbH. Auf dessen Grundlage erhält die Kl.in – jedenfalls bis zur Entscheidung durch das FG – sämtliche Aufträge von der X-GmbH. Im Gegenzug übernimmt die X-GmbH das gesamte Produktionsvolumen zu einem marktüblichen Preis und vertreibt es. Am Markt – insbesondere im Internet – tritt nur die X-GmbH in Erscheinung. Der Vertrag sieht weiter vor, dass ein Vertreter der X-GmbH die Betriebsleitung der Kl.in laufend fachlich anleitet. Die Kl.in hat zudem den kompletten Einkauf sowie EDV und Forschung auf die X-GmbH ausgelagert und nutzt eine von mehreren Bankverbindungen der X-GmbH für ihre Zwecke.

[4] Für sich betrachtet überschreitet die Kl.in weder mit ihrer Mitarbeiterzahl noch mit ihren Umsatz- oder Bilanzzahlen die Schwellenwerte im Sinne der *Empfehlung der Europäischen Kommission 2003/361/EG vom 6. Mai 2003 betreffend die Definition der Kleinstunternehmen sowie der kleinen und mittleren Unternehmen – KMU-Empfehlung* – (ABlEU 2003 Nr. L 124, S. 36). Die X-GmbH überschreitet die Schwellenwerte in den Jahren 2004 und 2005 sowohl mit der Mitarbeiterzahl als auch mit ihrem Jahresumsatz.

[5] Die Investitionsbank Sachsen-Anhalt vertrat die Auffassung, bei der Kl.in handele es sich um ein KMU i.S.d. KMU-Empfehlung und bewilligte ihr deshalb erhöhte Zuschüsse im Rahmen der Gemeinschaftsaufgabe „Verbesserung der regionalen Wirtschaftsstruktur" (GA-Förderung).

[6] Das FA ging aufgrund der Verflechtungen mit der X-GmbH davon aus, dass die Kl.in ein mit der X-GmbH verbundenes Unternehmen i.S.d. KMU-Empfehlung bilde und demzufolge die KMU-Schwellenwerte überschritten seien. Er gewährte der Kl.in für das Streitjahr 2006 deshalb nur die Grundzulage (Zulagensatz 12,5 %) für das verarbeitende Gewerbe gemäß § 2 Abs. 6 S. 1 Nr. 1 InvZulG 2005 und nicht die mit einem Zulagensatz von 25 % beantragte erhöhte Investitionszulage für KMU nach § 2 Abs. 7 S. 1 Nr. 1 InvZulG 2005. Der Einspruch blieb erfolglos (Einspruchsentscheidung v. 22.11.2007).

[7] Das FG wies die Klage ... ab (FG Sachsen-Anhalt v. 24.3.2011 – 1 K 1725/07, EFG 2011, 1921). ...

[10] Der Senat hat mit Beschl. v. 20.12.2012 – III R 30/11, BFHE 239, 560 = BStBl. II 2013, 335 = GmbHR 2013, 386 das Revisionsverfahren ausgesetzt und dem EuGH folgende Fragen zur Vorabentscheidung vorgelegt: ... *[wird ausgeführt; vom Abdruck wurde abgesehen]*

[15] Der EuGH hat diese Fragen mit Urt. v. 27.2.2014 – Rs. C-110/13, ABlEU 2014, Nr. C 112, S. 15 wie folgt beantwortet:

[16] „Art. 3 Abs. 3 Unterabs. 4 des Anhangs der Empfehlung 2003/361/EG der Kommission vom 6. Mai 2003 betreffend die Definition der Kleinstunternehmen sowie der kleinen und mittleren Unternehmen ist dahin auszulegen, dass Unternehmen als ‚verbunden' im Sinne dieses Artikels angesehen werden können, wenn die Prüfung der zwischen ihnen bestehenden rechtlichen und wirtschaftlichen Beziehungen ergibt, dass sie, vermittels einer natürlichen Person oder einer gemeinsam handelnden Gruppe natürlicher Personen, eine einzige wirtschaftliche Einheit bilden, auch wenn sie formal nicht in einer der in Art. 3 Abs. 3 Unterabs. 1 des Anhangs aufgeführten Beziehungen zueinander stehen.

[17] Als gemeinsam handelnd im Sinne von Art. 3 Abs. 3 Unterabs. 4 des Anhangs sind natürliche Personen anzusehen, wenn sie sich abstimmen, um Einfluss auf die geschäftlichen Entscheidungen der betreffenden Unternehmen auszuüben, so dass diese Unternehmen nicht als wirtschaftlich voneinander unabhängig angesehen werden können. Dabei kommt es auf die Umstände des Einzelfalls an, und es ist nicht zwingend erforderlich, dass zwischen den fraglichen Personen vertragliche Beziehungen bestehen oder dass sie auch nur die Absicht haben, die Definition der Kleinstunternehmen sowie der kleinen und mittleren Unternehmen im Sinne der genannten Empfehlung zu umgehen."

[18] Die Beteiligten haben sich zu dem EuGH-Urteil nicht mehr geäußert. ...

II.

[22] Die Revision der Kl.in ist unbegründet und daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 FGO). Das FG hat rechtsfehlerfrei entschieden, dass die Kl.in lediglich einen Anspruch

auf Investitionszulage i.H.d. vom FA im angefochtenen Investitionszulagenbescheid festgesetzten Grundzulage von 12,5 % nach § 2 Abs. 6 S. 1 Nr. 1 InvZulG 2005 hat.

1. Kein Anspruch auf erhöhte Investitionszulage

[23] Der Kl.in steht kein Anspruch auf eine erhöhte Investitionszulage nach § 2 Abs. 7 S. 1 Nr. 1 InvZulG 2005 zu.

[24] a) Nach § 2 Abs. 7 S. 1 Nr. 1 InvZulG 2005 erhöht sich die Investitionszulage für den Teil der Bemessungsgrundlage, der auf Investitionen i.S.d. § 2 Abs. 1 InvZulG 2005 entfällt, wenn die beweglichen Wirtschaftsgüter während des Fünfjahreszeitraums in einem begünstigten Betrieb verbleiben, der zusätzlich die Begriffsdefinition für kleine und mittlere Unternehmen im Sinne der *Empfehlung 96/280/EG der Europäischen Kommission vom 3. April 1996 betreffend die Definition der kleinen und mittleren Unternehmen – Empfehlung 96/280/EG* – (ABlEG 1996 Nr. L 107, S. 4, ersetzt durch die KMU-Empfehlung in ABlEU 2003 Nr. L 124, S. 36), erfüllt, auf 25 % der Bemessungsgrundlage bei Investitionen in Betriebsstätten, die – wie im Streitfall – im übrigen Fördergebiet belegen sind. Bei dem InvZulG 2005 handelt es sich um eine von der Kommission genehmigte Beihilfe (ABlEU 2005 Nr. C 235, S. 3, 4) i.S.d. Art. 87 Abs. 3 Buchst. a und c des Vertrags zur Gründung der Europäischen Gemeinschaft – jetzt Art. 107 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union.

[25] b) Entgegen der Auffassung der Kl.in ist die § 2 Abs. 7 S. 1 InvZulG 2005 zugrunde liegende Definition der KMU europarechtlich zu interpretieren. Dies ergibt sich bereits aus dem gesetzlich verankerten Verweis auf die KMU-Empfehlung der Europäischen Kommission und entspricht dem Willen des Gesetzgebers, im Unterschied zu der Vorgängerregelung des § 2 Abs. 7 InvZulG 1999 den europarechtlichen KMU-Begriff zu übernehmen (BT-Drucks. 15/2249, S. 15, 16). Zwar ist die Verwendung der KMU-Definition für die Mitgliedstaaten freiwillig (Benutzerhandbuch der Europäischen Kommission zur neuen KMU-Definition – Benutzerhandbuch –, 2006, S. 6, abrufbar auf der Webseite der Europäischen Kommission unter www.ec.europa.eu/enterprise/policies/sme). Entscheidet sich ein Mitgliedstaat – wie vorliegend die Bundesrepublik Deutschland (Deutschland) – jedoch für die Übernahme, ist für eine Interpretation anhand nationaler Rechtsprechung – z.B. durch Übertragung der Kriterien für das Vorliegen einer personellen Verflechtung bei der Betriebsaufspaltung – kein Raum mehr. Eine Lösung von Interpretationsproblemen anhand nationaler Rechtsprechung – wie von der Kl.in geltend gemacht – würde insoweit dem mit der KMU-Empfehlung einhergehenden Zweck zuwiderlaufen, die Vielzahl der auf Gemeinschaftsebene verwendeten Definitionen von KMU und damit einhergehende Inkohärenzen zu reduzieren und eine einheitliche Ausrichtung von KMU-Maßnahmen auf der Ebene der Gemeinschaft und der Mitgliedstaaten zu gewährleisten und damit die Gefahr von Wettbewerbsverzerrungen zu vermeiden (vgl. 1. Erwägungsgrund der KMU-Empfehlung). Dadurch, dass Deutschland dieser Empfehlung durch die explizite und unmittelbare Bezugnahme in § 2 Abs. 7 S. 1 Nr. 1 InvZulG 2005 nachgekommen ist, wird eine unionsrechtliche Auslegung somit auch dann erforderlich, wenn es sich um einen rein innerstaatlichen Sachverhalt handelt (vgl. EuGH v. 21.12.2011 – Rs. C-482/10, Slg. 2011, I-14139 Rz. 19, m.w.N.; v. 18.10.2012 – Rs. C-583/10, ABlEU 2012, Nr. C 379, S. 5, ZESAR 2013, 235 Rz. 47, m.w.N.).

2. Überschreiten der KMU-Schwelle

[26] Die KMU-Schwelle ist im Streitfall nach Art. 2 des Anhangs der KMU-Empfehlung sowohl mit der Mitarbeiterzahl als auch mit dem Jahresumsatz überschritten, weil die Kl.in und die X-GmbH als „verbundene Unternehmen" i.S.d. Art. 3 Abs. 3 des Anhangs der KMU-Empfehlung der Kommission anzusehen sind.

[27] a) Die KMU-Empfehlung unterscheidet bei der Berechnung der Mitarbeiterzahlen und der finanziellen Schwellenwerte drei maßgebliche Unternehmenstypen, die das vormalige sog. Unabhängigkeitskriterium ersetzen, das formal auf die Einhaltung einer Beteiligungsschwelle von bis zu 25 % abstellte. Maßgeblich ist, ob ein Unternehmen eigenständig ist oder ob es mit anderen Unternehmen – als verbundene Unternehmen oder Partnerunternehmen – eine wirtschaftliche Gruppe bildet.

[28] Nach Art. 3 Abs. 3 Unterabs. 1 des Anhangs der KMU-Empfehlung sind Unternehmen dann verbunden, wenn ein Unternehmen am anderen Unternehmen die Mehrheit der Stimmrechte hält, die Befugnis zur Bestellung und Abberufung der Mehrheit der Mitglieder des Verwaltungs-, Leitungs- oder Aufsichtsgremiums des anderen Unternehmens hat, aufgrund eines Vertrags oder einer Satzungsklausel einen beherrschenden Einfluss auf das andere Unternehmen hat oder kraft einer Vereinbarung die alleinige Kontrolle über die Mehrheit der Stimmrechte in dem anderen Unternehmen ausüben kann. Unternehmen, die durch eine gemeinsam handelnde Gruppe natürlicher Personen miteinander in einer der vorstehend aufgeführten Beziehungen stehen, gelten nach Art. 3 Abs. 3 Unterabs. 4 des Anhangs der KMU-Empfehlung als verbundene Unternehmen, sofern sie ganz oder teilweise in demselben Markt oder in benachbarten Märkten tätig sind.

[29] b) Vorliegend ist keiner der in Art. 3 Abs. 3 Unterabs. 1 des Anhangs genannten Fälle gegeben. Die Kl.in gilt aber nach Art. 3 Abs. 3 Unterabs. 4 des Anhangs der KMU-Empfehlung über die „gemeinsam handelnde Gruppe natürlicher Personen" als ein mit der X-GmbH verbundenes Unternehmen.

[30] aa) Nach dem Urt. des EuGH im Vorabentscheidungsverfahren (EuGH v. 27.2.2014 – Rs. C-110/13, ABlEU 2014, Nr. C 112, S. 15) können auch Unternehmen, die zueinander in keiner der in Art. 3 Abs. 3 Unterabs. 1 des Anhangs der KMU-Empfehlung genannten Beziehungen stehen, aber wegen der Rolle, die eine natürliche Person oder eine gemeinsam handelnde Gruppe natürlicher Personen spielt, eine einzige wirtschaftliche Einheit darstellen und damit als verbundene Unternehmen im Sinne dieser Bestimmung angesehen werden, sofern sie ganz oder teilweise in demselben Markt oder in benachbarten Märkten tätig sind (Rz. 34). Da als KMU-Unternehmen nur tatsächlich unabhängige Unternehmen erfasst werden sollen, ist die Struktur von KMU zu untersuchen, die eine wirtschaftliche Gruppe bilden, deren Bedeutung über die eines solchen Unternehmens hinausgeht, und es ist darauf zu achten, dass die Definition der KMU nicht durch eine rein formale Erfüllung der Kriterien umgangen wird (Rz. 33).

[31] bb) An dieses EuGH-Urteil im Vorabentscheidungsverfahren ist das nationale Gericht bei seiner Entscheidung

des Ausgangsrechtsstreits gebunden (vgl. BFH v. 28.5.2013 – XI R 11/09, BFHE 242, 84, m.w.N.). Der erkennende Senat ist daher nicht befugt, die Auslegung des KMU-Begriffs abweichend vom EuGH zu entscheiden.

[32] cc) Das FG hat die vom EuGH vorgegebenen Grundsätze bereits im ersten Rechtsgang zutreffend angewandt. Es hat zu Recht nicht allein auf die rein formale Erfüllung des Art. 3 Abs. 3 Unterabs. 1 des Anhangs der KMU-Empfehlung abgestellt, sondern im Rahmen einer wirtschaftlichen Betrachtungsweise das Vorliegen einer KMU-Eigenschaft der Kl.in verneint. Hinsichtlich der wirtschaftlichen und finanziellen Beziehungen zwischen der Kl.in und der X-GmbH hat es dabei *„die mehrheitliche Beteiligung der Familie, ... die identische Geschäftsführung in beiden Unternehmen, ... den Geschäftsbesorgungsvertrag als auch die komplette Auslagerung von Einkauf, EDV und Forschung“* sowie die *„gemeinsame Bankverbindung und nicht zuletzt ... die Mitverpflichtung der ... (X-GmbH) bei Mietkauf- und Darlehnsverträgen“* berücksichtigt. In der Gesamtschau dieser tatsächlichen Umstände hat das FG, da weder ein erkennbar abgestimmtes Verhalten bezüglich einzelner Geschäfte noch eine über die tatsächliche Kooperation hinausgehende vertragliche Bindung erforderlich ist, auf ein als wirtschaftliche Einheit zu betrachtendes verbundenes Unternehmen zwischen der Kl.in und der X-GmbH geschlossen und damit zu Recht eine Überschreitung der Schwellenwerte angenommen.

[33] dd) Diese vom FG aufgrund der Gesamtwürdigung vorgenommene Schlussfolgerung, die verfahrensrechtlich einwandfrei zustande gekommen ist und nicht durch Denkfehler oder die Verletzung von Erfahrungssätzen beeinflusst ist, ist für das Revisionsgericht bindend, auch wenn sie nicht zwingend, sondern nur möglich ist (§ 118 Abs. 2 FGO; vgl. BFH v. 1.4.1971 – IV R 195/69, BFHE 102, 85 = BStBl. II 1971, 522; v. 6.3.2007 – IX R 38/05, BFH/NV 2007, 1281). Zu den der Bindung unterliegenden Feststellungen gehören auch die Schlussfolgerungen tatsächlicher Art (BFH v. 28.2.2008 – V R 44/06, BFHE 221, 415 = BStBl. II 2008, 586; *Lange* in Hübschmann/Hepp/Spitaler – HHSp –, AO/FGO, § 118 FGO Rz. 140 ff.).

[34] ee) Es ist revisionsrechtlich auch nicht zu beanstanden, dass das FG bei seiner Gesamtwürdigung dem pauschalen Bestreiten von gleichgerichteten Interessen innerhalb der Familie keine besondere Bedeutung beigemessen hat. Soweit die Kl.in vorträgt, dass sie die teilweise zwischen den Familienmitgliedern bestehenden erheblichen Interessengegensätze anhand von einzeln aufgeführten Streitfällen nachweisen könne, kann der Senat offenlassen, ob die erstmals im Revisionsverfahren dargestellten Differenzen zwischen den Familienangehörigen und der X-GmbH das FG zu einer anderen Gesamtbetrachtung veranlasst hätte. Denn der BFH muss seiner Entscheidung die im angefochtenen Urteil getroffenen tatsächlichen Feststellungen zugrunde legen (§ 118 Abs. 2 FGO) und darf deshalb Tatsachen, die von den Beteiligten erstmals im Revisionsverfahren vorgetragen werden, grundsätzlich nicht berücksichtigen (BFH v. 17.12.1997 – X R 88/95, BFHE 185, 40 = BStBl. II 1998, 343; v. 18.11.1998 – X R 143/95, BFH/NV 1999, 915), es sei denn, es wären dagegen zulässige und begründete Revisionsgründe vorgebracht oder Gegenrügen des Revisionsbeklagten erhoben worden (BFH v. 13.8.2002 – VIII R 54/00, BFHE 200, 204 = BStBl. II 2002, 869). Das ist hier nicht der Fall.

3. Keine Bindungswirkung der Entscheidung der GA-Behörde

[35] Soweit die Kl.in für Zwecke der Förderung nach der Gemeinschaftsaufgabe „Verbesserung der regionalen Wirtschaftsstruktur“ von der Investitionsbank des Landes Sachsen-Anhalt (GA-Behörde) als KMU-Unternehmen behandelt worden ist, hat diese Entscheidung keine Bindungswirkung. *[wird ausgeführt]*

Verwaltungsanweisungen

Umwandlung: Auslösen der Einbringungsgewinnbesteuerung nach einer Spaltung – Anwendung der Billigkeitsregelung in Rz. 22.23 des BMF-Schreibens vom 11.11.2011 (UmwStErlass)

OFD Niedersachsen, Vfg. v. 22.8.2014 – S 1978c - 136 - St 243

Wird ein Betrieb, Teilbetrieb oder Mitunternehmeranteil nach § 20 UmwStG in eine Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft eingebracht und erhält der Einbringende hierfür neue Anteile an der aufnehmenden Gesellschaft, sog. Sacheinlage, sind diese Anteile sperrfristbehaftet nach § 22 Abs. 1 UmwStG, wenn das übernommene Betriebsvermögen mit dem Buch- oder Zwischenwert angesetzt wird.

Soweit sperrfristbehaftete Anteile nach § 22 Abs. 1 UmwStG innerhalb von sieben Jahren nach der Einbringung veräußert werden, oder ein Tatbestand i.S.d. § 22 Abs. 1 S. 6 UmwStG vorliegt, ist der Gewinn aus der Einbringung rückwirkend im Wirtschaftsjahr der Einbringung als Gewinn i.S.d. § 16 EStG zu versteuern (Einbringungsgewinn I).

Werden Anteile an einer Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft in eine Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft gegen Gewährung neuer Anteile zum Buchwert eingebracht, sog. qualifizierter Anteilstausch nach § 21 UmwStG, sind die eingebrachten Anteile sperrfristbehaftet nach § 22 Abs. 2 UmwStG. Anteile an Kapitalgesellschaften oder Genossenschaften, die im Rahmen einer Einbringung nach § 20 UmwStG zum Buch- oder Zwischenwert miteingebracht werden, sind ebenfalls sperrfristbehaftet nach § 22 Abs. 2 UmwStG.

Soweit sperrfristbehaftete Anteile nach § 22 Abs. 2 UmwStG innerhalb von sieben Jahren nach dem Anteilstausch bzw. der Einbringung veräußert werden, oder ein Tatbestand i.S.d. § 22 Abs. 1 S. 6 i.V.m. Abs. 2 S. 6 UmwStG vorliegt, ist der Gewinn aus der Einbringung rückwirkend im Wirtschaftsjahr der Einbringung als Gewinn des Einbringenden aus der Veräußerung der (mit)eingebrachten Anteile zu versteuern (Einbringungsgewinn II), soweit der Gewinn aus der Veräußerung dieser Anteile beim Einbringenden im Einbringungszeitpunkt nicht nach § 8b Abs. 2 KStG steuerfrei gewesen wäre.

Rz. 22.23 des UmwStErlasses *(BMF v. 11.11.2011 – IV C 2 - S 1978-b/08/10001 – DOK 2011/0903665, BStBl. I 2011, 1314 = GmbHR 2012, 112 [LS])* regelt zu der einer Einbringung nachfolgenden Umwandlung oder Einbringung Folgendes:

„Grundsätzlich führt jede der Einbringung in eine Kapitalgesellschaft nachfolgende Umwandlung oder Einbringung sowohl des Einbringenden als auch der übernehmenden Kapitalgesellschaft sowie die umwandlungsbedingte Übertragung der sperrfristbehafteten Anteile zu einer Veräußerung i.S.d. § 22 Abs. 1 S. 1 oder Abs. 2 S. 1 UmwStG (vgl. Rz. 22.07 und Rz. 00.02 des UmwStErlasses), die die Einbringungsgewinnbesteuerung nach § 22 Abs. 1 bzw. Abs. 2 UmwStG auslöst. Nach § 22 Abs. 1 S. 6 Nr. 2, 4 u. 5 jeweils Halbs. 2 UmwStG kann jedoch eine Ausnahme von diesem allgemeinen ertragsteuerlichen Grundsatz nur erfolgen, wenn eine nachfolgende Einbringung der sperrfristbehafteten Anteile nach § 20 Abs. 1, § 21 Abs. 1 UmwStG bzw. aufgrund eines mit diesen Vorgängen vergleichbaren ausländischen Vorgangs zum Buchwert erfolgt.

Aus Billigkeitsgründen kann im Einzelfall auch bei Umwandlungen zu Buchwerten auf übereinstimmenden Antrag aller Personen, bei denen ansonsten infolge des Umwandlungsvorgangs ein Einbringungsgewinn rückwirkend zu versteuern wäre, von einer rückwirkenden Einbringungsgewinnbesteuerung abgesehen werden. Dies setzt zumindest voraus, dass

– keine steuerliche Statusverbesserung eintritt (d.h. die Besteuerung eines Einbringungsgewinns I bzw. II nicht verhindert wird),

– sich keine stillen Reserven von den sperrfristbehafteten Anteilen auf Anteile eines Dritten verlagern,

– deutsche Besteuerungsrechte nicht ausgeschlossen oder eingeschränkt werden und

– die Antragsteller sich damit einverstanden erklären, dass auf alle unmittelbaren oder mittelbaren Anteile an einer an der Umwandlung beteiligten Gesellschaft § 22 Abs. 1 u. 2 UmwStG entsprechend anzuwenden ist, wobei Anteile am Einbringenden regelmäßig nicht einzubeziehen sind (vgl. zu einer vergleichbaren Problematik die Rz. 22 des BMF-Schr. v. 16.12.2003 – IV A 2 - S 1978 - 16/03, BStBl. I 2003, 786 = GmbHR 2004, 200).

Bei der Prüfung eines solchen Antrags ist die gesetzgeberische Grundentscheidung zu berücksichtigen, dass § 22 UmwStG keine Generalklausel enthält, wonach unter bestimmten allgemeinen Voraussetzungen bei nachfolgenden Umwandlungen von der Einbringungsgewinnbesteuerung abgesehen werden kann. § 22 Abs. 1 u. 2 UmwStG lassen lediglich punktuelle Ausnahmen zu (vgl. § 22 Abs. 1 S. 6 Nr. 2, 4 u. 5 UmwStG). Von der Einbringungsgewinnbesteuerung kann deswegen nur dann aus Billigkeitsgründen abgesehen werden, wenn der konkrete Einzelfall in jeder Hinsicht mit den in § 22 Abs. 1 S. 6 Nr. 2, 4 u. 5 UmwStG enthaltenen Ausnahmetatbeständen vergleichbar ist. Dabei ist auch die gesetzgeberische Grundentscheidung zu berücksichtigen, dass § 22 UmwStG anders als für Einbringungen i.S.d. §§ 20, 21 UmwStG keine Rückausnahme für Einbringungen i.S.d. § 24 UmwStG vorgesehen hat. Nicht vergleichbar sind Umwandlungen z.B. dann, wenn sie ohne Gewährung von Anteilen oder Mitgliedschaften an Kapitalgesellschaften oder Genossenschaften erfolgen (z.B. in den Fällen des § 54 Abs. 1 S. 3 UmwG).

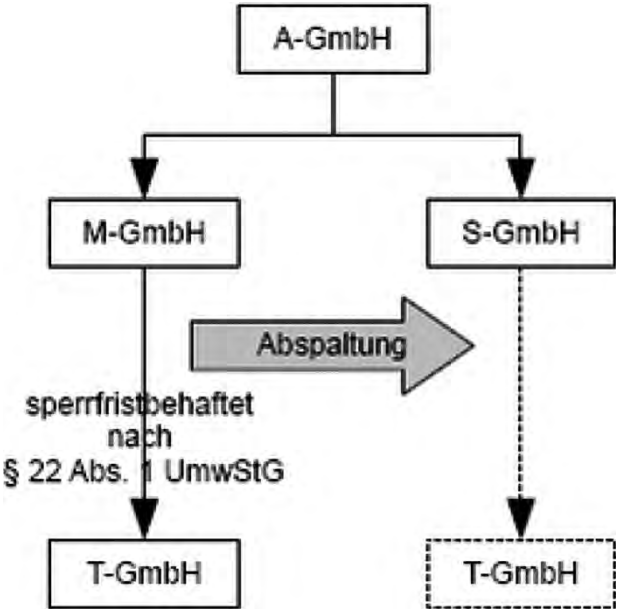
Die Billigkeitsregelung kann nicht in Anspruch genommen werden, wenn in einer Gesamtschau die Umwandlung der Veräußerung des eingebrachten Vermögens dient. Hiervon ist auszugehen, wenn der Einbringende nach der Umwandlung an dem ursprünglich eingebrachten Betriebsvermögen nicht mehr unmittelbar oder mittelbar beteiligt ist (z.B. bei der Trennung von Gesellschafterstämmen, auch wenn diese nach § 15 UmwStG steuerneutral erfolgen kann).“

Auf Bund-Länder-Ebene wurde zur Anwendung dieser Billigkeitsregelung folgender Beschluss gefasst:

Eine Abspaltung i.S.d. § 15 Abs. 1 UmwStG, die u.a. die Übertragung von nach § 22 Abs. 1 oder 2 UmwStG sperrfristbehafteten Anteilen zur Folge hat, unterliegt jedenfalls dann nicht der Billigkeitsregelung in Rz. 22.23 des UmwStErlasses, und löst innerhalb der Sperrfrist nach Maßgabe des Gesetzes eine Einbringungsgewinnbesteuerung (Einbringungsgewinn I oder II) aus, wenn der ursprünglich Einbringende auch der übertragende Rechtsträger der Abspaltung ist und die Einbringung, die zur Entstehung der sperrfristbehafteten Anteile geführt hat, der Abspaltung vorausgegangen ist.

Dieser Entscheidung liegt folgender Sachverhalt zugrunde:

Die M-GmbH bringt einen Teilbetrieb im Rahmen einer Sachgründung gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten in ihre Tochter (T-GmbH) zu Buchwerten nach § 20 UmwStG ein. Die Anteile an der T-GmbH sind damit vollumfänglich sperrfristbehaftet nach § 22 Abs. 1 UmwStG. Die M-GmbH spaltet die Anteile an der T-GmbH ein halbes Jahr später auf ihre Schwestergesellschaft S-GmbH ab.



Die der Einbringung folgende Abspaltung ist eine Veräußerung der sperrfristbehafteten Anteile. Die Anwendung der Billigkeitsregelung in Rz. 22.23 des UmwStErlasses ist ausgeschlossen, weil der Einbringende (M-GmbH) nach der Spaltung nicht mehr unmittelbar oder mittelbar am ursprünglich eingebrachten Betriebsvermögen (Teilbetrieb) beteiligt ist.

Die Veräußerung der sperrfristbehafteten Anteile an der T-GmbH nach § 22 Abs. 1 UmwStG hat zur Folge, dass der Gewinn aus der Einbringung des Teilbetriebs von der M-GmbH auf die T-GmbH rückwirkend im Wirtschaftsjahr der Einbringung bei der M-GmbH als Gewinn i.S.d. § 16 EStG zu versteuern ist (Einbringungsgewinn I). Da zwischen Einbringung und Veräußerung der Anteile kein volles Zeitjahr liegt, kommt eine Kürzung des Einbringungsgewinns I im Wege der Siebtelregelung in § 22 Abs. 1 S. 3 UmwStG nicht in Betracht. § 16 Abs. 4 u. § 34 EStG sind nicht anzuwenden.

Rechtsprechung des BAG festgelegte Darlegungs- und Beweislast nicht die Häufigkeit der vergebenen Noten. Vielmehr geht das BAG weiterhin davon aus, dass „befriedigend" die mittlere Note der Zufriedenheitsskala darstellt. Überdies kritisierte das BAG die herangezogenen Studien dahingehend, dass aus ihnen nicht ersichtlich ist, ob die Arbeitnehmer tatsächlich aufgrund ihrer Leistung diese Noten erhalten haben oder, ob es sich teilweise auch um Gefälligkeitszeugnisse gehandelt hat. Letztere würden dem Wahrheitsgebot des Zeugnisrechts widersprechen. Das BAG betonte noch einmal, dass im Rahmen von § 109 Abs. 1 S. 3 GewO nur ein Anspruch auf ein „wahres" Zeugnis besteht. Wohlwollend muss das Zeugnis auch nur in den Grenzen der Wahrheit sein.

Eine abschließende Entscheidung über das Zeugnis der Klägerin konnte das BAG nicht treffen. Das LAG hat nun Tatsachen festzustellen, aus denen sich ermitteln lässt, ob tatsächlich die Note „gut" oder lediglich „befriedigend" gerechtfertigt ist.

Rechtlich bringt diese Entscheidung Klarheit. Es macht es den Unterinstanzen noch leichter, entsprechend der bisherigen Rechtsprechung des BAG, unter Umständen hohe Anforderungen an die Darlegungs- und Beweislast eines Arbeitnehmers zu stellen. Ob diese Lösung auch gerecht ist, mag dahinstehen. Es wird keine Studie geben, die auch Auskunft über den Wahrheitsgehalt der untersuchten Zeugnisse gibt und dabei einen Mittelwert festlegt. Dies ist in der Praxis auch gar nicht möglich. Oftmals sind die Bereiche eines „wahren" oder „unwahren" Zeugnisses fließend. Arbeitnehmer sind also weiterhin auf eine gute Beweisführung oder eine geschickte Verhandlung ihres Rechtsanwalts angewiesen.

Zurückweisung einer Kündigung – Prokurist ist nicht gleich Prokurist

In größeren Unternehmen ist es oftmals so, dass ein Bevollmächtigter die Kündigung gegenüber dem Arbeitnehmer ausspricht. Gemäß § 174 Abs. 1 BGB ist aber ein einseitiges Rechtsgeschäft, was die Kündigung darstellt, unwirksam, wenn der Bevollmächtigte eine Vollmachtsurkunde nicht vorlegt und der Gegner das Rechtsgeschäft aus diesem Grund unverzüglich zurückweist.

Das BAG hat nun in einer Entscheidung noch einmal wichtige Ausführungen zu einer Kündigung durch einen Prokuristen und auch durch einen Personalleiter gemacht. Es stellte fest, dass für einen mit Gesamtprokura ausgestatteten Prokuristen nicht das Gleiche gilt, wie bei einem mit Einzelprokura ausgestatten Prokuristen. Ist der Prokurist aber zugleich auch Personalleiter und ist dies dem Arbeitnehmer bekannt, hindert eine vorliegende Gesamtprokura nicht die Wirksamkeit der Kündigung (BAG vom 25.9.2014 – 2 AZR 567/13).

In dem vom BAG zu entscheidenden Fall, fand im Betrieb der Beklagten eine sog. Massenentlassung statt. Sie kündigte dabei auch dem als Materialbesteller und in der Endmontage beschäftigten Kläger. Die Kündigung ging dem Kläger am 27.4.2012 zu und sah die ordentliche Beendigung des Arbeitsverhältnisses zum 31.7.2012 vor. Das Kündigungsschreiben selbst war von dem Prokuristen und Personalleiter der Beklagten mit dem Zusatz „ppa." und von dem Personalsachbearbeiter G, vom Letzteren mit dem Zusatz „i.V.", unterzeichnet. Der Personalleiter war als Gesamtprokurist der Beklagten zusammen mit einem Geschäftsführer oder einem anderen Prokuristen vertretungsberechtigt und mit dieser Gesamtprokura auch im Handelsregister eingetragen. Der Kläger wies am 2.5.2012 die Kündigung mangels eines Nachweises der Vertretungsberechtigung zurück. Die Beklagte erhielt das Schreiben noch am gleichen Tag. Nachdem die Kündigungsschutzklage des Klägers in erster Instanz noch abgewiesen wurde, gab das LAG ihr statt. Es berief sich dabei auf eine wirksame Zurückweisung gemäß § 174 S. 1 BGB.

Das BAG kam nun zu einem anderen Ergebnis. Es stellte fest, dass der Kläger die Kündigung nicht nach § 174 S. 1 BGB zurückweisen konnte. Im Folgenden macht das BAG noch einmal sehr anschaulich den Ausschluss des Zurückweisungsrechts gemäß § 174 S. 2 BGB deutlich.

Eine Zurückweisung ist dann ausgeschlossen, wenn der Vollmachtgeber Demjenigen, gegenüber dem das einseitige Rechtsgeschäft vorgenommen werde soll, die Bevollmächtigung vorher mitgeteilt hat. Das Zurückweisungsrecht dient nämlich dem Schutz des Empfängers, der nicht erst nachforschen muss, welche Stellung der Erklärende hat und ob dieser tatsächlich zur Kündigung berechtigt ist. Gewissheit über die Kündigungsberechtigung kann eine beigefügte Vollmachtsurkunde oder ein In-Kenntnis-Setzen schaffen. Seit längerer Zeit ist anerkannt, dass, sofern eine Bestellung zum Prokuristen, Generalbevollmächtigen oder Leiter der Personalabteilung dem Empfänger bekannt gemacht worden ist, dies eine Zurückweisung ausschließt. Die Übertragung der Funktion muss nach außen im Betrieb ersichtlich sein. Bei einem Prokuristen geht die Rechtsprechung davon aus, dass selbst dann eine Zurückweisung ausgeschlossen ist, wenn zwar der Empfänger keine Kenntnis von der Erteilung der Prokura hat, diese aber länger als 15 Tage im Handelsregister eingetragen ist. Insofern wird die Kenntnis durch § 15 Abs. 2 HGB fingiert.

Nun hat das BAG aber deutlich gemacht, dass dies nicht für den Fall einer Gesamtprokura gelten muss, es sei denn, dass beide Unterzeichner eines Schreibens eine solche Gesamtprokura im Handelsregister eingetragen haben. Dies war im vorliegenden Fall nicht gegeben.

Ebenfalls in Bestätigung der bisherigen Rechtsprechung nahm das BAG aber eine Unwirksamkeit der Zurückweisung aufgrund der Stellung als Personalleiter des einen Unterzeichners an. Das BAG erklärte, dass die Gesamtprokura dem In-Kenntnis-Setzen des Klägers über die Kündigungsberechtigung des Personalleiters nicht entgegensteht. Der Kläger musste aufgrund der Stellung des Kündigenden als Personalleiter bereits von einer ordnungsgemäßen Bevollmächtigung zum alleinigen Ausspruch von Kündigungen ausgehen. Ob darüber hinaus auch eine Einzelprokura oder Gesamtprokura bestand, ist ohne Belang. Auch der Zusatz „ppa." ergab im vorliegenden Fall nichts Anderes. Das BAG machte deutlich, dass der Vertreter nicht klarstellen muss, aufgrund welcher ihm rechtsgeschäftlich verliehenen Bevollmächtigung, er nun handelt.

Das BAG konnte nicht abschließend über die Zurückweisung und über die Kündigung entscheiden. Die Vorinstanzen hatten bislang keine Feststellung dazu getroffen, ob der Kläger tatsächlich von der Stellung als Personalleiter in Kenntnis gesetzt worden war. Soweit dies geschehen ist, wäre eine Zurückweisung ausgeschlossen und die Kündigung nicht gemäß § 174 S. 1 BGB unwirksam. Mit diesen Vorgaben wurde das Verfahren nun an die Vorinstanz zurückverwiesen.

Die Entscheidung macht noch einmal die Grundsätze einer Zurückweisungsmöglichkeit nach § 174 S. 1 BGB im Fall einer Kündigung deutlich. Sie ist im Ergebnis auch konsequent. Soweit jemand im Unternehmen als Personalleiter tätig und daher zum Ausspruch der Kündigung berechtigt ist, ist es unerheblich, ob er darüber hinaus auch Gesamt- oder Einzelprokura besitzt. Trotzdem bleibt natürlich der Rat an Arbeitnehmer bestehen, dass sie Kündigungen ohne beigefügte Vollmacht umgehend zurückweisen. Die Unternehmen hingegen müssen weiterhin große Sorgfalt darauf legen, dass die Berechtigung zur Kündigung in ihrem Betrieb bekannt ist oder die Betreffenden mit Einzelprokura ausgestattet sind.

Europa-Praxis

Jochen Clausnitzer, Rechtsanwalt,
Bundesverband Direktvertrieb Deutschland (BDD), Berlin

EU-Kommission konsultiert zur Überarbeitung der Arbeitszeitrichtlinie

Am 1.12.2014 hat die Europäische Kommission eine Konsultation zur Überarbeitung der Arbeitszeitrichtlinie (Richtlinie 2003/88/EG) veröffentlicht. Die Arbeitszeitrichtlinie zielt darauf ab, für alle Mitgliedstaaten gemeinsame Mindeststandards für den Schutz der Arbeitnehmer vor Gesundheits- und Sicherheitsrisiken festzulegen, die mit überlangen oder unangemessenen Arbeitszeiten sowie mit unzureichenden Ruhe- und Erholungszeiten einhergehen. Zu den Mindestanforderungen gehören:

- tägliche und wöchentliche Ruhepausen für Arbeitnehmer (im Regelfall 11 zusammenhängende Stunden tägliche Ruhezeit und 24 bis 35 Stunden kontinuierliche Ruhezeit pro Woche);
- eine Ruhepause während der Arbeitszeit (wenn die tägliche Arbeitszeit sechs Stunden überschreitet);
- Beschränkung der Wochenarbeitszeit für Arbeitnehmer (durchschnittlich 48 Stunden pro Woche einschließlich Überstunden);
- bezahlter Jahresurlaub für Arbeitnehmer (mindestens 4 Wochen pro Jahr);
- besonderer Schutz von Nachtarbeitern.

Die Richtlinie gilt für angestellte Arbeitnehmer und nicht für Selbständige. Im Zeitraum 2004 – 2009 diskutierten der EU-Ministerrat und das Europäische Parlament bereits über einen Legislativvorschlag der Europäischen Kommission. Dieser sah u.a. folgende Änderungen an der Arbeitszeitrichtlinie vor:

- die Möglichkeit des individuellen Opt-out von der 48-Stunden-Regel entweder ganz abzuschaffen oder einer strengen Überprüfungsklausel zu unterwerfen;
- den Bereitschaftsdienst durch Unterscheidung zwischen aktiven und inaktiven Zeiten am Arbeitsplatz anders zu behandeln als die normale Arbeitszeit;
- den Spielraum bei der Festlegung des Zeitpunkts der Ausgleichsruhezeiten (innerhalb einer „angemessenen Frist") zu erweitern;
- die Verlängerung des Bezugszeitraums für die Berechnung der durchschnittlichen Wochenarbeitszeit auf höchstens 12 Monate durch Gesetz (und nicht nur durch Tarifvertrag, wie in der geltenden Richtlinie vorgesehen) zuzulassen.

Die Diskussionen zwischen den EU-Institutionen über diesen Vorschlag scheiterten 2009 im Vermittlungsstadium. Die Europäische Kommission ist nun der Ansicht, dass sich in den vergangenen zwanzig Jahren die Arbeitswelt und die Wirtschaft wesentlich verändert haben und hat deshalb erneut eine Überprüfung der Richtlinie eingeleitet. Bis zum 15.3.2015 können hierzu Stellungnahmen bei der Europäischen Kommission eingereicht werden.

Jochen Clausnitzer

Ministerrat einigt sich auf Streitwertobergrenze bei Small-Claims-Verfahren

Im Rahmen der Überarbeitung der Verordnung (EG) Nr. 861/2007 über das Verfahren für geringfügige Forderungen (Small-Claims-Verfahren) hat sich der EU-Ministerrat für eine Erhöhung der Streitwertobergrenze von derzeit 2.000 € auf 4.000 € ausgesprochen. Die Europäische Kommission hatte im Jahr 2013 eine Erhöhung auf 10.000 € vorgeschlagen (COM[2013]794 final). Besonders Deutschland hatte die starke Ausweitung des Anwendungsbereichs kritisch gesehen. Das Verfahren soll wie bisher nur für grenzüberschreitende Sachverhalte Anwendung finden. Nach dem Willen der EU-Mitgliedsstaaten dürfen die Gerichtsgebühren nicht höher als die Gebühren für das jeweilige nationale Bagatellverfahren sein. Sofern die entsprechende Technik verfügbar ist sollen für das Verfahren Telefon- und Videokonferenzen verstärkt eingesetzt werden. Als nächster Schritt wird sich das Europäische Parlament mit dem Legislativvorhaben beschäftigen. Der Rechtsausschuss des Europäischen Parlaments wird sich Anfang 2015 mit den Änderungsvorschlägen der polnischen sozialdemokratischen Berichterstatterin *Lidia Joanna Geringer de Oedenberg* beschäftigen.

Jochen Clausnitzer

EU-Parlament macht den Weg frei für das Haager Gerichtsstandsübereinkommen

Am 25.11.2014 hat das Europäische Parlament seine Zustimmung zum Abschluss des Haager Gerichtsstandsübereinkommens erteilt. Nun steht einer Beteiligung der Europäischen Union an dem Abkommen nichts mehr im Wege. Mit Ausnahme von Dänemark wird das Abkommen EU-weit gelten. Formal muss nur noch der EU-Ministerrat einen Beschluss zur Genehmigung des Abkommens fassen. Das Haager Übereinkommen über Gerichtsstandsvereinbarungen vom 30.6.2005 betrifft ausschließliche Gerichtsstandsvereinbarungen, die in Zivil- oder Handelssachen geschlossen werden. In dieser Hinsicht verfolgt das Übereinkommen auf internationaler Ebene einen ähnlichen Zweck wie Art. 25 der Neufassung der Brüssel-I-Verordnung auf europäischer Ebene. Das Übereinkommen umfasst Bestimmungen über die Eingrenzung seines Geltungsbereichs, die Festlegung von Gerichtsstandsvereinbarungen, die gerichtliche Zuständigkeit, die Anerkennung und die Vollstreckung sowie die Regelung von Verfahrensfragen. Die Europäische Union hat das Abkommen bereits im Jahr 2009 unterzeichnet, jedoch noch nicht ratifiziert. Derzeit hat Mexiko als einziger Staat das Übereinkommen ratifiziert. Allerdings laufen derzeit auch in den Vereinigten Staaten von Amerika Beratungen über die Ratifizierung des Übereinkommens. Das Abkommen soll zu mehr Rechtssicherheit bei internationalen ausschließlichen Gerichtsstandsvereinbarungen führen und somit den Handel zwischen den teilnehmenden Staaten fördern.

Jochen Clausnitzer

EU-Ministerrat: Weitere Fortschritte bei Datenschutz-Grundverordnung

Die EU-Innen- und Justizminister haben am 4.12.2014 über weitere Teile der Datenschutz-Grundverordnung (DS-GVO) eine Einigung erzielt. Zum Abschluss gebracht werden konnten u.a. die Beratungen über die Aufnahme des öffentlichen Bereichs in den Anwendungsbereich der Verordnung: Den Mitgliedstaaten soll im öffentlichen Sektor beim Datenschutz ein gewisser Spielraum eingeräumt werden, der es ihnen ermöglicht an bestimmten Stellen über das Niveau der geplanten DS-GVO hinauszugehen. Außerdem soll nach dem Willen des Ministerrates die Einwilligung des Betroffenen in eine Datenverarbeitung nicht mehr „ausdrücklich", sondern nur noch „unmissverständlich" erfolgen. Über das Prinzip der zentralen Kontaktstelle (sog. „One-Stop-Shop") führte der Rat eine Orientierungsaussprache durch, in der Leitlinien für den Abschluss der Beratungen über das Prinzip der zentralen Kontaktstelle formuliert wurden.

Dr. Silke Bittner, BDD, Berlin

OECD-Entwurf zu Verrechnungspreisen für konzerninterne Dienstleistungen

Die OECD hat am 3.11.2014 einen Entwurf für ein BEPS-Dokument zu Änderungen an Kapitel VII der Verrechnungspreisrichtlinien konzerninterne Dienstleistungen mit geringem Wertschöpfungsbeitrag veröffentlicht. Dieser enthält einen vereinfachten Ansatz zur Berechnung der Verrechnungspreise für konzerninterne Dienstleistungen mit geringem Wertschöpfungsbeitrag. Der aktuelle Stand des Entwurfs ist unter den Mitgliedstaaten der OECD nicht konsensfähig. Dennoch soll zu einem möglichst frühen Zeitpunkt die interessierte Öffentlichkeit (insbesondere Unternehmen und Wirtschaftsverbände) beteiligt werden. Stellungnahmen können bis 14.1.2015 bei der OECD eingereicht werden. Eine öffentliche Anhörung soll am 19. und 20.3.2015 in Paris abgehalten werden.

Im BEPS-Aktionsplan von Juli 2013 wurden Transaktionen zwischen verbundenen Unternehmen, die zwischen nicht verbundenen Unternehmen nicht oder nur sehr selten vorkommen, als eine bedeutende „BEPS-Quelle" identifiziert. Der vorliegende Entwurf gehört damit zu den Arbeiten an Aktionspunkt 10.

Er führt einen neuen Abschnitt in Kapitel VII der Verrechnungspreisrichtlinien ein. Darin werden konzerninterne Dienstleistungen mit geringem Wertschöpfungsbeitrag definiert. Sie müssen die folgenden Voraussetzungen erfüllen:

- sie sind unterstützender Natur;
- sie sind nicht Bestandteil des Kerngeschäfts eines Unternehmens;
- sie erfordern nicht die Nutzung von einzigartigen und wertvollen immateriellen Wirtschafsgütern und führen nicht zur Schaffung solcher Wirtschaftsgüter;
- sie beinhalten nicht die Übernahme oder Kontrolle von wesentlichen oder signifikanten Risiken und führen nicht zur Entstehung solcher Risiken.

Weiterhin ist eine nicht abschließende Liste von Beispielen für Dienstleistungen mit geringem Wertschöpfungsbeitrag in dem Entwurf ebenso enthalten wie eine Liste von Dienstleistungen, die nicht als solche angesehen werden können.

Die OECD schlägt vor, einen vereinfachten Ansatz zur Bestimmung des anzunehmenden Verrechnungspreises anzuwenden. Zusammenfassend erkennt die OECD mit ihrem Ansatz an, dass der angemessene Verrechnungspreis für derartige Dienstleistungen eng an den Kosten zu orientieren ist. Dabei werden die Kosten für solche Dienstleistungen den Gesellschaftseinheiten zugeordnet, die Empfänger der jeweiligen Dienstleistungen sind. Sodann ist auf alle Leistungen einer bestimmten Kategorie ein der Höhe nach identischer Aufschlag vorzunehmen, der nicht geringer als 2 % und nicht höher als 5 % liegt.

Die OECD beabsichtigt auf diese Weise, das Gestaltungspotential, das sich nach ihrer Ansicht aus der Verrechnung von überhöhten Gemeinkosten ergibt, zu reduzieren. Gleichzeitig würden die in dem Entwurf enthaltenen Vereinfachungen, u.a.

die Vereinfachung aufgrund einer klaren Begriffsbestimmung der Dienstleistungen mit geringem Wertschöpfungsbeitrag sowie eines safe harbours, zu einer Reduktion des steuerlichen Compliance-Aufwands führen. Der Ansatz der OECD stimmt mit den Ausführungen des EU Joint Transfer Pricing Forum in seinem Bericht zu konzerninternen Dienstleistungen mit geringem Wertschöpfungsbeitrag überein.

Georg Geberth, Rechtsanwalt, Siemens AG, München

Wirtschafts-Praxis

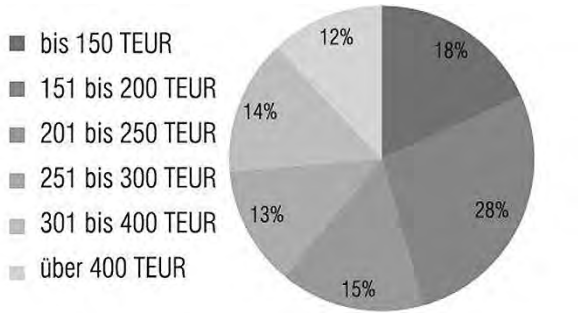
Marianne Gajo, Dipl.-Verw. Wiss., Spaichingen

Studie zu Gehaltsstrukturen von Geschäftsführern in Familienunternehmen

Die Frankfurter Personal- und Nachfolgeberatungsgesellschaft für Familienunternehmen *Gabriela Jaecker* hat in Zusammenarbeit mit dem Mannheimer Institut für Mittelstandsforschung eine Studie mit dem Titel „Gehaltsindex Familienunternehmen 2014“ publiziert. In der Studie wurden die Gehaltsstrukturen von familieninternen und -externen Geschäftsführern untersucht. Den Autoren der Studie zufolge ist die Vergütungshöhe bei personellen Veränderungen auf Geschäftsführerebene in Familienunternehmen ein heikles Thema, weil Vergleichswerte fehlen. Adäquate Vergütungsmodelle und die Höhe des Gehalts potenzieller Geschäftsführer zu finden ist ohne Vergleichsdaten schwer. Familienunternehmen haben deshalb potenziell einen Wettbewerbsnachteil bei der Gewinnung neuer Führungskräfte im Vergleich zu Publikumsunternehmen, deren Vergütungsmodelle meist weithin bekannt und transparent sind. Mit dem Gehaltsindex Familienunternehmen 2014 wurden nun Daten über Höhe und Vergütungsmodelle sowie Vertragsvarianten von Geschäftsführern in Familienunternehmen erhoben. An der Studie haben 310 Geschäftsführer von Familienunternehmen teilgenommen. Etwas über 60 % der teilnehmenden Geschäftsführer stammten aus Unternehmen mit bis zu 250 Mitarbeitern. 22 % der befragten Geschäftsführer arbeiteten in Unternehmen mit einer Mitarbeiterzahl zwischen 250 und 500. 17 % der befragten Geschäftsführer stammten aus Unternehmen mit mehr als 500 Mitarbeitern. 42 % der in der Studie erfassten Familienunternehmen erzielten im Jahr 2013 einen Umsatz von bis zu 25 Mio. €. 41 % der Unternehmen konnten einen Umsatz zwischen 26 Mio. € und 100 Mio. € erzielen. 17 % erwirtschafteten einen Umsatz von über 100 Mio. €.

Die Studie hat ergeben, dass 65 % aller befragten Geschäftsführer Gesellschaftsanteile am Familienunternehmen hielten. Dabei waren es 24 % der Fremdgeschäftsführer und 89 % der familieninternen Geschäftsführer, die Anteile an ihrem Unternehmen hielten. Die große Bedeutung von Nachhaltigkeit in der Führung von Familienunternehmen wurde vor allem durch die Dauer der Unternehmenszugehörigkeit unterstrichen. 90 % der Geschäftsführer waren mehr als 10 Jahre im Unternehmen tätig, fast 60 % sogar über 20 Jahre und 25 % der Geschäftsführer waren über 30 Jahre lang dort beschäftigt. Fast 75 % der befragten Geschäftsführer hatten seit über fünf Jahren den Geschäftsführerposten inne. Familienunternehmen vertrauten bei der Wahl ihres Geschäftsführers oft auf das Potenzial aus den eigenen Reihen. 54 % der Befragten bezogen ein Jahresgehalt von über 200.000 €. Die Unternehmensgröße hat dabei wesentlich die Höhe des Gesamtgehalts mit bestimmt. Bei über 80 % der Befragten hat sich das Gesamtgehalt aus 80 % fixen und 20 % variablen Bestandteilen zusammengesetzt.

Gehaltsverteilung bei Geschäftsführern



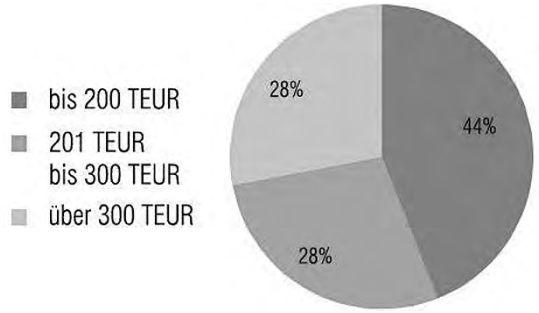
Quelle: Gabriela Jaecker GmbH/Institut für Mittelstandsforschung, Gehaltsindex Familienunternehmen 2014.

86 % der Arbeitsverträge von Geschäftsführern in Familienunternehmen wurden generell unbefristet aufgesetzt. Bei unbefristeten Verträgen dominierte die Gehaltsstufe von bis zu 200.000 €. 14 % der befragten Geschäftsführer hatten einen befristeten Vertrag. Fast 50 % der Geschäftsführer mit befristetem Vertrag verdienten mehr als 300.000 €. Folglich erhielten Geschäftsführer mit unbefristeten Verträgen im Vergleich zu Geschäftsführern mit befristeten Verträgen ein geringeres Gesamtgehalt. Hier wurde sichtbar, dass sich beide Vertragspartner, die Familienunternehmen und die Geschäftsführer, über die Sicherheit und Nachhaltigkeit von unbefristeten Vertragsmodellen bewusst waren und dadurch ein höheres Gehaltsniveau kompensiert werden konnte.

Deutliche Gehaltsunterschiede waren zwischen den Geschlechtern zu beobachten. Geschäftsführerinnen verdienten erheblich weniger als ihre männlichen Kollegen. Die Hälfte der befragten Geschäftsführerinnen verdiente im Jahr 2013 bis zu 150.000 €. Bei den Männern waren nur 16 % in dieser Gehaltskategorie. Mehr als 400.000 € Gesamtgehalt erhielten 13 % der befragten männlichen Geschäftsführer, bei den Frauen keine einzige. Die Gehaltsunterschiede waren vor allem in der Höhe des Fixgehalts begründet. Hier erhielten Männer deutlich mehr. Allerdings war dabei auch zu beachten, dass die Geschäftsführerinnen eher in kleinen Unternehmen tätig waren.

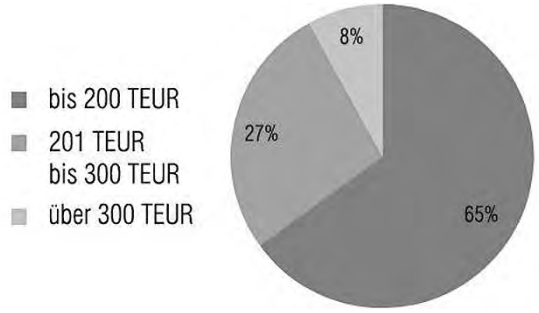
Mit steigender Berufserfahrung bzw. einem höheren Alter erhielten die Geschäftsführer von Familienunternehmen ein höheres Gesamtgehalt. Eine Gehaltsteigerung aufgrund des Alters war insbesondere bei den über 50-jährigen Geschäftsführern ersichtlich. Eine Gehaltssteigerung aufgrund der Berufserfahrung als Geschäftsführer wurde bei mehr als 10 Jahren Erfahrung deutlich. Bei einer Berufserfahrung als Ge-

Gehaltsverteilung männlicher Geschäftsführer



Quelle: Gabriela Jaecker GmbH/Institut für Mittelstandsforschung, Gehaltsindex Familienunternehmen 2014.

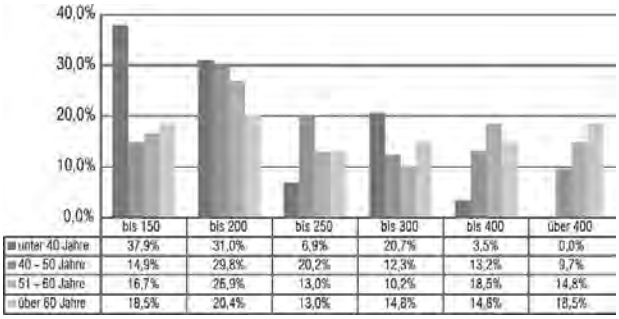
Gehaltsverteilung weiblicher Geschäftsführer



Quelle: Gabriela Jaecker GmbH/Institut für Mittelstandsforschung, Gehaltsindex Familienunternehmen 2014.

schäftsführer von mehr als 10 Jahren bekamen über 50 % der Geschäftsführer eine Gesamtvergütung von mehr als 200.000 €.

Gehaltsverteilung nach Alter der Geschäftsführer



	bis 150	bis 200	bis 250	bis 300	bis 400	über 400
unter 40 Jahre	37,9%	31,0%	6,9%	20,7%	3,5%	0,0%
40 – 50 Jahre	14,9%	29,8%	20,2%	12,3%	13,2%	9,7%
51 – 60 Jahre	16,7%	26,9%	13,0%	10,2%	18,5%	14,8%
über 60 Jahre	18,5%	20,4%	13,0%	14,8%	14,8%	18,5%

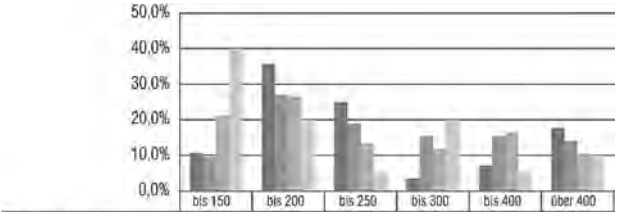
Quelle: Gabriela Jaecker GmbH/Institut für Mittelstandsforschung, Gehaltsindex Familienunternehmen 2014.

Ein abgeschlossenes Studium wirkte sich positiv auf das Gehaltsniveau aus. Ein Studienabschluss war jedoch keine Voraussetzung für eine Karriere als Geschäftsführer in einem Familienunternehmen. 18 % der Befragten hatten keinen akademischen Hintergrund. Keine Auswirkungen auf die Höhe des Gehalts bei den befragten Geschäftsführern hatten die Branche, der Standort sowie das Bundesland oder auch der Verantwortungsbereich der Geschäftsführer. Es spielte also keine Rolle ob die Geschäftsführer als Gesamtgeschäftsführer, technische oder kaufmännische Leiter oder als Vertriebsgeschäftsführer tätig waren.

Mit zunehmender Unternehmensgröße, gemessen an der Mitarbeiterzahl oder am Umsatz, lag das durchschnittliche Gehalt der befragten Geschäftsführer höher. Bei einem Umsatz von über 50 Mio. € erhielten fast 50 % der befragten Geschäftsführer ein Gehalt von mehr als 300.000 €. Daneben erhielten über 50 % der befragten Geschäftsführer in Familienunternehmen mit einer Mitarbeiterzahl von über 500 Mitarbeitern ein Gesamtgehalt von mehr als 300.000 €. Ein gutes oder sehr gutes Geschäftsergebnis führte ebenfalls zu einer Steigerung des Gesamtgehalts. Andererseits erhielten 6 % der befragten Geschäftsführer auch bei einem negativen Ergebnis noch ein Gehalt von über 400.000 €. Insgesamt lag das Gehalt in Unternehmen mit stärker werdender Exportquote auf höherem Niveau. Eine Exportquote von über 50 % bedeutete auch ein höheres Gesamtgehalt. Bei einer Exportquote von unter 10 % erhielten 37 % der befragten Geschäftsführer ein Gesamtgehalt von bis zu 200.000 €.

65 % der befragten Geschäftsführer hielten Gesellschaftsanteile am Familienunternehmen. 62 % der Geschäftsführer stammten aus der Unternehmerfamilie selbst. Der Zusammenhang zwischen dem Gehalt, der Zugehörigkeit zur Unternehmerfamilie und einem Anteilsbesitz am Unternehmen war jedoch schwierig zu analysieren. Wurden die Geschäftsführer nach ihrer jeweiligen Anteilseignerschaft und Familienzugehörigkeit untergliedert, waren vier Gruppen zu identifizieren. Es gab Fremdgeschäftsführer mit und ohne Anteile am Familienunternehmen sowie Geschäftsführer aus der Familie des Unternehmens selbst, mit und ohne Anteilsbesitz. Es zeigte sich, dass sich Fremdgeschäftsführer im Vergleich zu Geschäftsführern aus der Familie seltener in der niedrigsten Gehaltsstufe befanden. Des Weiteren erhielten Fremdgeschäftsführer, die keine Anteile am Unternehmen hielten, insgesamt ein höheres Gesamtgehalt als alle anderen Gruppen. Dies könnte mit einer möglichen Gewinnausschüttung an Anteilseigner bzw. an die Familienmitglieder erklärbar sein. Bemerkenswert war, dass sich 40 % der familieninternen Geschäftsführer ohne Anteilseignerschaft innerhalb der untersten Gehaltskategorie bis 150.000 € befanden.

Familienzugehörigkeit und Anteilseignerschaft



	bis 150	bis 200	bis 250	bis 300	bis 400	über 400
Extern mit Anteil	10,7%	35,7%	25,0%	3,6%	7,1%	17,9%
Extern ohne Anteil	9,4%	27,1%	18,8%	15,3%	15,3%	14,1%
Familienmitg. mit Anteile	21,2%	26,5%	13,5%	11,8%	16,5%	10,6%
Familienmitg. ohne Anteile	40,0%	20,0%	5,0%	20,0%	5,0%	10,0%

Quelle: Gabriela Jaecker GmbH/Institut für Mittelstandsforschung, Gehaltsindex Familienunternehmen 2014.

Zeitschriftenspiegel

Gesellschaftsrecht

Lieder, Vorgründungsgesellschaft, Vorbeteiligungsgesellschaft und andere Vorbereitungsgesellschaften, DStR 49/2014, 2464 ff.

Marbler/Oser, Zur Konzernrechnungslegungspflicht der GmbH & Co. KG, DStR 49/2014, 2474 ff.

Teichmann, Europäische Harmonisierung des GmbH-Rechts, NJW 49/2014, 3561 ff.

Terbrack, Veränderung oder nicht? Zur Reichweite notarieller Pflichten bei der Beurkundung von Umfirmierungen oder Sitzverlegungen einer GmbH, NotBZ 12/2014, 455 ff.

Steuerrecht

Graessner/El Mourabit, Unsicherheiten bei der GrESt-Planung bei mittelbaren Gesellschafterwechseln durch das ZKAnpG, DB 49/2014, 2797 ff.

Haase/Steierberg, Was geschieht bei Wegzug der Komplementär-GmbH?, IStR 23/2014, 888 ff.

Kolbe, Pensionszusage an den beherrschenden Gesellschafter-Geschäftsführer einer Kapitalgesellschaft und vGA, StuB 22/2014, 831 ff.

Mylich, Die Dogmatik vororganschaftlich verursachter Minderabführungen (§ 14 Abs. 3 S. 2 KStG) und ihre praktischen Folgen, DStR 49/2014, 2427 ff.

Schiffers/Froitzheim, Wegzug des Gesellschafters. Steuerliche Grundfälle, aktuelle Entwicklungen, rechtsformbedingte Belastungsunterschiede, GmbH-StB 12/2014, 357 ff.

Trossen, Kleinanlegerprivileg und nachträgliche Anschaffungskosten bei § 17 EStG. Praxisempfehlungen zur aktuellen Rechtsprechung des BFH, GmbH-StB 12/2014, 354 ff.

Buchbesprechung

Scholz, Kommentar zum GmbH-Gesetz, Band III (§§ 53 – 85). 11., neu bearbeitete und erweiterte Auflage. Verlag Dr. Otto Schmidt KG, Köln 2015. 1672 S., gbd. 149,– €. Gesamtabnahmeverpflichtung für alle drei Bände, 474,– €.

1. Der „Scholz" ist komplett. Nachdem 2012 der erste Band der Neuauflage erschienen war (vgl. die Besprechungen von *Born*, GmbHR 2013, R 282 und *Heckschen*, GmbHR 2014, R 13) und im Oktober 2013 Band II (vgl. die Besprechung von *Born*, GmbHR 2014, R 46 f.) ist jetzt Band III der 11. Auflage des „Scholz" auf den Markt gekommen. Komplett ist dieser Großkommentar zum GmbH-Gesetz aber auch deshalb, weil er eine lückenlose und aktuelle Gesamtdarstellung des GmbH-Rechts auf allerhöchstem Niveau liefert. Was schon für Band I und II galt, gilt auch für die jetzt vorliegende Bearbeitung des vierten, fünften und sechsten Abschnitts des GmbH-Gesetzes, der §§ 53 bis 85 GmbHG.

2. Die Fortentwicklung der Rechtsprechung im Bereich der Kapitalbindung, der Sanierung und der Haftung wurde berücksichtigt und kritisch begleitet. Band III bietet u.a. eine grundlegende Überarbeitung der §§ 53 und 54 GmbHG (Satzungsänderung) sowie der §§ 55 bis 59 GmbHG (Kapitalmaßnahmen) durch *Hans-Joachim Priester*, der §§ 60 bis 62 sowie der §§ 65 bis 77 GmbHG (Auflösung und Nichtigkeit) durch *Georg Bitter* und *Karsten Schmidt. Hartmut Wicke* hat die Kommentierung der §§ 78, 79 (Anmeldepflichtige und Zwangsgelder) von *Rüdiger Veil* fortgeführt. Mit *Thomas Rönnau* übernahm ein ausgewiesener Fachmann auf dem Gebiet des Wirtschaftsstrafrechts die Erläuterung der §§ 82 bis 85 in der Nachfolge von *Klaus Tiedemann*. Das EGGmbHG teilen sich *Georg Crezelius, Uwe H. Schneider* und *Christoph H. Seibt*.

3. Der durch das *MoMiG* (2008) und das *ESUG* (2011) immer stärker werdende Einfluss des Insolvenzrechts auf das Recht der GmbH wurde seiner, bei einer Zahl der Insolvenzverfahren über das Vermögen einer GmbH von regelmäßig über 10.000 per anno, immensen praktischen Bedeutung gemäß angemessen berücksichtigt. Bei der umfassenden Neubearbeitung des GmbH-Insolvenzrechts haben sich die Autoren nicht nur auf die noch im GmbH-Gesetz verbliebene insolvenzrechtliche Vorschrift des § 64 GmbHG beschränkt. Kommentiert sind auch das allgemeine Insolvenzrecht mit *ESUG*, die straf- und zivilrechtlichen Haftungsrisiken bei der Insolvenzverschleppung sowie das Recht der Gesellschafterdarlehen. Dem GmbH-Insolvenzrecht gebührt meine nähere Betrachtung.

Eine umfassende Darstellung des Insolvenzverfahrens über das Vermögen einer GmbH oder einer GmbH & Co KG gibt *Bitter* vor § 64 GmbHG. Hier ist insbesondere die ausführliche und praxisorientierte Darstellung der Eröffnungsgründe Zahlungsunfähigkeit und Überschuldung hervorzuheben, die der Geschäftsführer einer GmbH als Teil seiner Pflicht zur Beobachtung der wirtschaftlichen Lage seiner Gesellschaft und zur persönlichen zivilrechtlichen Haftungsvermeidung stets im Blick haben muss. Strafrechtliche, von *Bitter* als verfassungsrechtlich bedenklich eingestufte, Sanktionen drohen dem Geschäftsführer, wenn er die durch das *ESUG* gesteigerten inhaltlichen Anforderungen an den Eröffnungsantrag nicht beachtet. Gesellschaftsrechtliche Relevanz hat die mit dem *ESUG* zur Überwindung von Blockademöglichkeiten der Gesellschafter geschaffene Möglichkeit der Einbeziehung der Anteilsrechte der Gesellschafter in das Insolvenzplanverfahren. Hier kritisiert *Bitter* die Beteiligungsmöglichkeit der Anteilseigner an Abstimmungen über den Insolvenzplan als zu weitgehend. Im Anhang zu § 64 GmbHG findet sich eine Darstellung des durch das *MoMiG* gänzlich in die Insolvenzordnung verlagerten Rechts der Gesellschafterdarlehen.

4. In seiner ausführlichen Kommentierung des § 64 GmbHG, der zum Schutz der Gläubigergesamtheit Zahlungen nach Insolvenzreife mit einer Ersatzpflicht des Geschäftsführers

sanktioniert, erneuert *Karsten Schmidt* seine Fundamentalkritik am Beharrungsvermögen der herrschenden Trennungslehre und plädiert für eine einheitliche Insolvenzverschleppungshaftung, bei der sich § 64 S. 1 GmbHG nur als Ausschnitt der Schadensabwicklungstechnik beim Schadensersatz wegen Insolvenzverschleppung darstellt und nicht, wie insbesondere vom Bundesgerichtshof vertreten, als Ersatzanspruch eigener Art. Dies wirkt sich vor allem bei der Rechtsfolgenbetrachtung aus, haftet der Geschäftsführer nach der Einheitslehre doch nur in Höhe der Quotenverringerung, die durch die Insolvenzverschleppung entstanden ist und nicht auf die Rückführung der durch die Zahlungen der Masse entzogenen Vermögenswerte. An dieser Stelle zeigt sich erneut die besondere Qualität des „Scholz", eine auf die Zukunftsaufgaben der Praxis ausgerichtete aber auch uneingeschränkt wissenschaftlichen Anforderungen genügende Kommentierung zu bieten, indem über die Darstellung und Durchdringung der Rechtsprechung und des jeweilige Meinungsspektrums hinaus eigene Ansichten vertreten und stets mit Tiefgang begründet werden. *Karsten Schmidt* schafft mit großer Eleganz den Spagat zwischen Kritik und dem auf zahlreichen Vorarbeiten gegründetem Vorschlag einer Neukonzeption der Insolvenzverschleppungshaftung auf der einen und der fundierten Darstellung der Rechtslage auf der Basis der vom Bundesgerichtshof angeführten herrschenden Meinung auf der anderen Seite. Das durch die materielle Insolvenz der GmbH ausgelöste Haftungsregime wird komplettiert durch die deliktsrechtlichen Folgen des Verstoßes gegen die Insolvenzantragspflicht, gleichfalls kommentiert unter § 64 GmbHG.

5. Bleibt nur mit wiederholtem Lob zu schließen. Der „Scholz" ist in der 11. Auflage seinem Konzept treu geblieben, hervorragende Autoren aus Wissenschaft und Praxis zu vereinen. Wie gewohnt bietet das Werk in allen Bereichen eine erschöpfende Darstellung der aktuellen Rechtslage in seiner Ausformung durch Rechtsprechung und Schrifttum, spart nicht mit Kritik und ergänzt diese mit zahlreichen fundierten Änderungsvorschlägen an die Rechtsprechung und den Gesetzgeber.

Manfred Born, Richter am Bundesgerichtshof, Karlsruhe

Tagungshinweis

Hamburger Forum für Unternehmensteuerrecht 2015

Das Hamburger Forum für Unternehmensteuerrecht 2015 findet statt am

Donnerstag, 5. Februar 2015, von 13.00 bis 18.45 Uhr (mit anschließendem Abendessen)
und Freitag, 6. Februar 2015, von 9.00 bis 17.30 Uhr

in der Bucerius Law School, Jungiusstraße 6, 20355 Hamburg.

Die 1,5-tägige Tagung wird geleitet von *Prof. Dr. Birgit Weitemeyer*, Bucerius Law School, *Dr. Götz T. Wiese*, Latham & Watkins LLP und *Dr. Christian Ruoff*, Freshfields Bruckhaus Deringer LLP. Den Eröffnungsvortrag „Besteuerung multinationaler Unternehmen – Mission Impossible?" hält Herr *Prof. Dr. Clemens Fuest*, Präsident des Zentrums für Europäische Wirtschaftsforschung und Professor für Volkswirtschaftslehre der Universität Mannheim. Das diesjährige Forum soll erneut der Diskussion unter Vertretern aus der Finanzverwaltung, der Finanzgerichtsbarkeit, der Wirtschaft, der Beraterschaft und der wissenschaftlichen Lehre über aktuelle Themen des Unternehmensteuerrechts dienen. Dazu zählen:

- Chancen und Grenzen der Steuergestaltung im Konzern;
- Brennpunkt Betriebsprüfung im internationalen Bereich;
- Besteuerung von Familienpersonengesellschaften;
- Aktuelle Entwicklungen zur Erbschaftsteuer einschließlich der erwarteten Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts;
- Grunderwerbsteuer bei Umstrukturierungen;
- Hybride Finanzierungen.

Als Referenten und Diskussionsteilnehmer wirken mit:

Thomas Arntz (Deutsche Bank AG), *Kristian Friedenhagen* (Finanzbehörde Hamburg), *Dr. Reinhard Geck* (Kapp Ebeling), *Mathias Gerner* (Dr. August Oetker KG), *Prof. Dr. Dietmar Gosch* (Vors. Richter am BFH), MinRätin *Gerda Hofmann* (BMF), *Franz Hruschka* (FA München), *Dr. Andreas Körner* (Volkswagen AG), *Dr. Armin Pahlke* (Richter am BFH), *Dr. Kurt von Pannwitz* (Counsel Treuhand), *Prof. Dr. Matthias Loose* (Richter am BFH), MinRat *Dr. Rolf Möhlenbrock* (BMF), *Dr. Armin Pahlke* (Richter am BFH), *Dr. Gabriele Rautenstrauch* (KPMG), *Bettina Rodenberg* (Beiersdorf AG), *Prof. Dr. Deborah Schanz* (LMU München), *Dr. Arne Schnitger* (PwC), *Valentin R. Seidenfuß* (KSB Intax), *Michael Wagner* (Finanzbehörde Hamburg), *Katherina Wawersig* (GBW-Gruppe), *Michael Wendt* (Vors. Richter am BFH).

Einzelheiten zum Programm unter:
www.forum-unternehmensteuerrecht.de

Tagungspreis: 450 €, für Mitglieder des Hamburger Forum für Unternehmensteuerrecht e.V. 350 €, für Studierende, Rechtsreferendare und Juniormitglieder 30 €.

Information und Anmeldung: Hamburger Forum für Unternehmensteuerrecht e.V., c/o Bucerius Law School, Lehrstuhl für Steuerrecht, Frau Julia Theele, Jungiusstr. 6, 20355 Hamburg. E-Mail: julia.theele@law-school.de, Tel. (040) 30706 – 270.

Impressum

Herausgeber: Centrale für GmbH Dr. Otto Schmidt **in Verbindung mit** Prof. Dr. Walter Bayer, Friedrich-Schiller-Universität Jena · Vors. RiBFH Prof. Dr. Dietmar Gosch · WP/StB Prof. Dr. Norbert Neu, DHPG Dr. Harzem & Partner KG, Bonn · RegDir. Ralf Neumann, OFD Rheinland, Köln · RA Prof. Dr. Jochem Reichert, SZA Schilling, Zutt & Anschütz, Mannheim

Herausgeber-Beirat: Prof. Dr. Georg Crezelius, Erlangen/München · Prof. Dr. Detlef Kleindiek, Universität Bielefeld · Notar Dr. Thomas Wachter, München · RA/StB Dr. Götz Tobias Wiese, Latham & Watkins LLP, Hamburg

Redaktion: Dr. Birgitta Peters (verantwortlich) RA Werner G. Driesen

Redaktionsekretariat: Petra Fink Tel. 02 21/ 9 37 38-561 · Fax 02 21/9 37 38-952 · gmbhr@otto-schmidt.de · www.gmbhr.de

Verlag: Dr. Otto Schmidt KG Gustav-Heinemann-Ufer 58 · 50968 Köln Postfach 51 10 26 · 50946 Köln · Tel. 02 21/ 9 37 38-01 bzw. -997 · Fax 02 21/9 37 38-943 (Vertrieb/Abonnementsverwaltung) · vertrieb@otto-schmidt.de · www.otto-schmidt.de Erfüllungsort und Gerichtsstand ist Köln.

Erscheinungsweise: Die Hefte erscheinen jeweils zum 1. und 15. eines Monats.

Anzeigenverkauf: sales friendly Verlagsdienstleistungen, Pfaffenweg 15, 53227 Bonn, Tel. 02 28/9 78 98-0 · Fax 02 28/9 78 98-20, E-Mail: media@sales-friendly.de Gültig ist die Preisliste 43 vom 1.1.2015.

Druck: rewi druckhaus · Reiner Winters GmbH Wiesenstr. 11 · 57537 Wissen druckhaus@rewi.de · www.rewi.de PEFC/04-31-0829. Förderung nachhaltiger Waldbewirtschaftung und Recycling – nähere Informationen unter www.pefc.org. Dieses Produkt wurde auf PEFC-zertifizierten Papieren produziert.

ISSN 0016-3570

Abonnement

Bezugspreis: (außerhalb des Anschlusses an die Centrale für GmbH Dr Otto Schmidt) Jahres-Abonnement inkl. App-Zugang 304 €; Einzelheft 15,20 €, Doppel- und Sonderhefte ausgenommen. Alle Preise verstehen sich inkl. gesetzlicher MwSt. sowie zzgl. Versandkosten. Die Rechnungsstellung erfolgt jährlich zu Beginn des Bezugszeitraumes für das aktuelle Kalenderjahr (ggf. anteilig). Kündigungstermin für das Abonnement 6 Wochen vor Jahresschluss.
Hinweis für den Leser: Der Zeitschrifteninhalt wird nach bestem Wissen erstellt, Haftung und Gewähr müssen jedoch wegen der Komplexität und des ständigen Wandels der Rechtslage ausgeschlossen werden.

Urheber- und Verlagsrechte

Manuskripte werden nur zur Alleinveröffentlichung angenommen. Der Autor versichert, über die urheberrechtlichen Nutzungsrechte an seinem Beitrag einschließlich aller Abbildungen allein verfügen zu können und keine Rechte Dritter zu verletzen. Mit Annahme des Manuskripts (Aufsatz, Bearbeitung, Leitsatz) gehen für die Dauer von vier Jahren das ausschließliche, danach das einfache Nutzungsrecht vom Autor auf den Verlag über, jeweils auch für Übersetzungen, Nachdrucke, Nachdruckgenehmigungen und die Kombination mit anderen Werken oder Teilen daraus. Das Nutzungsrecht umfasst insbesondere auch die Befugnis zur Einspeicherung in Datenbanken sowie zur weiteren Vervielfältigung und Verbreitung zu gewerblichen Zwecken im Wege fotomechanischer, elektronischer und anderer Verfahren einschließlich CD-ROM und Online-Diensten.

Die Zeitschrift und alle veröffentlichten Beiträge und Abbildungen sind urheberrechtlich geschützt. Dies gilt auch für Entscheidungen und deren Leitsätze, soweit sie redaktionell oder vom Einsender redigiert bzw. erarbeitet wurden. Jede vom Urheberrechtsgesetz nicht ausdrücklich zugelassene Verwertung bedarf vorheriger schriftlicher Zustimmung des Verlags. Dies gilt insbesondere für Vervielfältigung, Bearbeitung, Übersetzung, Mikroverfilmung und Einspeicherung, Verarbeitung bzw. Wiedergabe in Datenbanken oder anderen elektronischen Medien und Systemen. Fotokopien dürfen nur als Einzelkopien für den persönlichen Gebrauch hergestellt werden.

Hinweise für Autoren und Einsender

Bitte senden Sie alle Aufsatzmanuskripte, zum Abdruck bestimmte Gerichtsentscheidungen und Leserbriefe unmittelbar an die Redaktion. Bei der Einsendung von Entscheidungen sind wir für den Hinweis dankbar, ob sie rechtskräftig sind. Bitte geben Sie möglichst schon bei der Einsendung Ihre Bankverbindung an. Die Zahlung einer Pauschalvergütung für die Einsendung einer Gerichtsentscheidung erfolgt im Falle des Abdrucks und gilt für die Übertragung des Nutzungsrechts auf den Verlag mit der Maßgabe, die Entscheidung auch in anderen Print- und elektronischen Produkten des Verlags, insbesondere anderen Zeitschriften, veröffentlichen zu können.

Unter Verwendung eines PC-Textverarbeitungsprogramms erstellte Manuskripte übersenden Sie bitte im Dateianhang per E-Mail oder auf einem elektronischen Datenträger mit Ausdruck und Angabe des verwendeten Systems.

Jetzt abonnieren!

www.gmbhr.de

Die führende Fachzeitschrift rund um GmbH und GmbH & Co.

Erstens: Zweimal monatlich die Zeitschrift. So bleiben Sie immer auf dem Laufenden.

Zweitens: Über die **Zeitschriften-App** des Verlages ist die GmbHR mobil nutzbar auf Tablet und Smartphone.

Drittens: Machen Sie jetzt den Test und bestellen Sie Ihr Schnupperabonnement und Sie erhalten 6 Hefte + App-Testzugang für nur 25,– €.

Bestellfax (02 21) 9 37 38-943

☒ Ja, ich bestelle die **GmbHRundschau**. Die ersten 6 Hefte + App-Testzugang erhalte ich für nur 25,– €.

Wenn ich nach Erhalt des 6. Heftes das Abo nicht innerhalb von 14 Tagen (Datum des Poststempels) widerrufe, bekomme ich die GmbHRundschau zweimal monatlich zum Jahresbezugspreis von 304,– € plus Versandkosten. Kündigungstermin: sechs Wochen zum Jahresende. Preisstand 01.01.2015

Mein Recht: Das Probeabonnement ist ohne Risiko – ich kann es bis 14 Tage nach Erhalt des letzten Heftes beim Verlag oder meiner Buchhandlung widerrufen.

Name PLZ/Ort

Straße Datum/Unterschrift Datum Unterschrift/Widerrufsrecht 01/15

Bestellen Sie bei Ihrer Buchhandlung oder beim Verlag Dr. Otto Schmidt · Postfach 51 10 26 · 50946 Köln

Besser ist das.

Jennißen, **WEG.** Kommentar. *Herausgegeben von RA Dr. Georg Jennißen. Bearbeitet von RiLG Dr. Dr. Andrik Abramenko, Notar Prof. Dr. Dr. Herbert Grziwotz, Notar Dr. Jörn Heineman, LL.M., VorsRiLG Dr. Johannes Hogenschurz, RA Dr. Georg Jennißen, Notar Thomas Krause, RiLG Dr. Hendrik Schultzky, VorsRiLG Dr. Martin Suilmann, Notar Prof. Dr. Maximilian Zimmer. 4., neu bearbeitete Auflage 2015, 1.312 Seiten Lexikonformat, gbd. 129,– €. ISBN 978-3-504-45075-5*

Das ist nicht nur der Großkommentar der ersten Stunde, der das Wohnungseigentumsrecht seit der WEG-Novelle meinungsbildend, detailliert und kritisch erläutert, er ist jetzt auch schon ein Standardwerk zum Thema, das seinesgleichen sucht.

Die Gründe dafür liegen auf der Hand: erstklassige Autoren, tiefgehende Erläuterungen, innovative Lösungen, von Auflage zu Auflage weiter wachsende Qualität und durchweg auf dem neuesten Stand. Das gilt insbesondere für die in der Praxis so wichtige Rechtsprechung. Denken Sie nur an die jüngsten richtungweisenden Entscheidungen des BGH zum Thema „Bauliche Veränderungen“ oder zu „erheblichen Beeinträchtigungen des Wohnungseigentums“, die selbst bei Einhaltung technischer Grenzwerte vorliegen können. All das sorgfältig verarbeitet.

Jennißen, WEG. Jetzt Probe lesen und bestellen bei **www.otto-schmidt.de/weg4**

ottoschmidt

Wir sind gespannt auf Ihre Bewertung.

NEU

Fleischer/Hüttemann (Hrsg.) **Rechtshandbuch Unternehmensbewertung.** *Herausgegeben von Prof. Dr. iur. Holger Fleischer, Dipl.-Kfm., LL.M. und Prof. Dr. iur. Rainer Hüttemann, Dipl.-Volksw. Bearbeitet von 22 namhaften Autoren aus juristischer wie ökonomischer Wissenschaft und Praxis sowie der Justiz. 2015, 1.248 Seiten Lexikonformat, gbd. 179,– €. ISBN 978-3-504-45560-6*

Hier sehen Sie ein völlig neues Handbuch, das Ihnen einen verständlichen Zugang zu einer der schwierigsten Materien für Juristen eröffnet. Durch seine ganzheitliche Darstellung aller für die Unternehmensbewertung wichtigen Aspekte aus Recht und Betriebswirtschaftslehre sind Sie in der Lage, alle rechtsgebundenen – sprich juristisch veranlassten – Bewertungsfragen sicher zu beantworten.

Herausgeber und Autoren sind herausragende Experten in ihrem jeweiligen Fachgebiet und aufgrund ihrer praktischen Erfahrung mit allen Finessen der Unternehmensbewertung vertraut. Sie dokumentieren verlässlich den derzeitigen Meinungsstand und lotsen Sie gekonnt durch die unüberschaubare höchst- und instanzgerichtliche Rechtsprechung.

Fleischer/Hüttemann (Hrsg.), Rechtshandbuch Unternehmensbewertung. Bilden Sie sich selbst ein Urteil bei einer Leseprobe und bestellen Sie dann gleich bei **www.otto-schmidt.de/fhu**

ottoschmidt